

## **Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht**



# **Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht**

Een interne theoretische rechtsvergelijking tussen  
het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht

Proefschrift  
ter verkrijging van de graad van doctor  
aan de Radboud Universiteit Nijmegen  
op gezag van de rector magnificus prof. dr. J.H.J.M. van Krieken,  
volgens besluit van het college van decanen  
in het openbaar te verdedigen op maandag 26 maart 2018  
om 14:30 uur precies

door  
Ivo Joan Krukkert  
geboren op 7 augustus 1972  
te Almelo

Promotoren:

Prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen  
Prof. mr. dr. P.M. Schuyt (Universiteit Leiden)

Manuscriptcommissie:

Prof. mr. G.T.K. Meussen (voorzitter)  
Prof. dr. mr. P.H.P.H.M.C. van Kempen  
Prof. dr. M.W.C. Feteris (EUR)



Wolters Kluwer

Deventer - 2018

*“Zo denkt men ook dat het geen bijzonder inzicht vergt om te weten wat recht en wat onrecht is omdat het niet moeilijk is de inhoud van wetten te begrijpen. Wat de wet voorschrijft is trouwens alleen bij toeval rechtvaardig. Maar weten hoe een handeling verricht moet worden of een verdeling moet geschieden om rechtvaardig te zijn, dat is een grotere opgave dan weten wat goed is voor de gezondheid. Ook op dat gebied is het immers gemakkelijk te weten wat honing, wijn, nieskruid, branden en snijden zijn, maar weten hoe, op wie en wanneer men die middelen moet toepassen om de gezondheid te bevorderen, dat vereist niets meer of minder dan dat men arts is.”*

Aristoteles, Ethica, deel V, Rechtvaardigheid

*“Alman is nich allees.” (Niet iedereen is gelijk)*

Meike Perik-Holtkamp (Oma Bornerbroek)

Voor Anouk, Laurie, Yfke, Viggo en Johan



## WOORD VOORAF

Het zal ergens in 2012 zijn geweest toen ik na aansporing door enkele Belastingdienstcollega's met een gezonde dosis Twentse nuchterheid aan dit onderzoek begon. En nu is het af. Over de afgelopen zes jaren valt genoeg te zeggen, maar niemand kan het zo compact en treffend verwoorden als John Lennon eerder deed: *'Life is what happens to you, while you're busy making other plans'*.

Allereerst dank ik mijn beide promotoren René Niessen en Pauline Schuyt, die mij gedurende het onderzoek – ieder vanuit zijn of haar eigen discipline, maar met synergetische kracht – hebben begeleid. Ook bedank ik mijn werkgever, de Belastingdienst, voor de faciliteiten die mij in staat stelden dit onderzoek uit te voeren.

Daarnaast ben ik aan een aantal collega's dank verschuldigd voor hun betrokkenheid bij dit boekwerk. In het bijzonder aan Tonny Janssen voor al zijn tekstuele bijdragen, die overigens meer dan eens – en in verschillende opzichten – hun redactionele aard overstegen. Aan collega-promovendi Marion Kors en Heroen Roose voor de vele momenten waarop wij onze wederzijdse ervaringen hebben uitgewisseld. En aan Koos Spreen Brouwer en Wendy Kremers voor hun feedback en belangstelling, maar ook voor het inspringen als ik weer eens verstek moest laten gaan.

Een speciaal dankwoord richt ik tot wijlen collega Tonny Schenk. Zij heeft mij zowel bij het allereerste begin van het onderzoek als bij haar allerlaatste eind geïnspireerd. Een dikke kus voor jou, waar je ook mag zijn.

En dan het thuisfront. Mijn ouders en schoonouders dank ik voor alle bijstand die zij de afgelopen jaren hebben verleend. Zonder jullie was het letterlijk een moeizaam verhaal geworden.

Maar mijn grootste dank gaat uit naar mijn gezin. Naar Laurie en Yfke, die me geregeld een kopje koffie kwamen brengen met een succes-kusje erbij en naar Viggo en Johan, die het lawaai op gezette tijden redelijk beperkt hebben weten te houden. En – last but not least – naar Anouk. Jij bent mijn steun in en spiegel voor alles.

Het onderzoek is afgesloten per 1 januari 2018.

Ivo Krukkert

Enschede, januari 2018





## INHOUDSOPGAVE

**Woord vooraf / VII**

**Afkortingenlijst / XVII**

HOOFDSTUK 1

**Inleiding / 1**

- 1.1 Achtergrond / 1
- 1.2 Theorie versus praktijk / 4
- 1.3 Doel en probleemstelling / 5
- 1.4 Onderzoeksubject en afbakening / 7
- 1.5 Onderzoeksmethoden en -structuur / 11
- 1.6 Opbouw van het onderzoek / 14

HOOFDSTUK 2

**De geschiedenis van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht / 17**

- 2.1 Inleiding / 17
- 2.2 1725: Het Generaal Plakkaat van 31 juli 1725 / 21
  - 2.2.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 21
  - 2.2.2 De bestuurlijke boetebepalingen / 22
  - 2.2.3 De straftoemetingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 23
  - 2.2.4 Een “strickte en egale practijck” / 24
- 2.3 1806: De Wet op de Personeele Belasting / 25
  - 2.3.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 25
  - 2.3.2 Voorbeelden van bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 26
  - 2.3.3 De straftoemetingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 26
  - 2.3.4 Vaste en variabele boete, straf naar mate van schuld / 28
- 2.4 1859: De Successiewet / 28
  - 2.4.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 28
  - 2.4.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 29

	2.4.3	De straftoematingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 30
2.5		1892-1914: Totstandkoming van de vermogensbelasting en de inkomstenbelasting / 33
	2.5.1	Wet- en regelgeving, algemeen / 33
	2.5.2	De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten, kwijtschelding / 35
	2.5.2.1	Wet op de vermogensbelasting 1892 / 35
	2.5.2.2	Wet op de bedrijfsbelasting 1893 / 37
	2.5.3	De wet inzake de navordering van vermogensbelasting (1904) / 41
	2.5.4	De Wet op de inkomstenbelasting 1914 / 43
2.6		1917: Registratiewet / 47
	2.6.1	Wet- en regelgeving, algemeen / 47
	2.6.2	De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 48
	2.6.3	De straftoematingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 50
2.7		1941: Besluit op de inkomstenbelasting / 51
	2.7.1	Wet- en regelgeving, algemeen / 51
	2.7.2	De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 51
	2.7.3	De straftoematingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 54
2.8		1933-1968: Totstandkoming van de Wet op de omzetbelasting / 54
	2.8.1	Wet- en regelgeving, algemeen / 54
	2.8.2	De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 54
	2.8.3	De straftoematingsbepalingen, kwijtschelding / 55
	2.8.4	Fiscale 'zuivering' na de Tweede Wereldoorlog / 56
2.9		1959-1998: AWR / 58
	2.9.1	Wet- en regelgeving, algemeen / 58
	2.9.2	De bestuurlijke boeten in de AWR / 60
	2.9.2.1	De lichte verhogingen van 5 en 10 procent / 60
	2.9.2.2	De verhogingen van 100 procent / 61
	2.9.2.3	Doel van de verhogingen / 62
	2.9.2.4	Kwijtschelding, individuele straftoemeting / 63
	2.9.3	Het boete- en kwijtscheldingsbeleid / 65
	2.9.3.1	LAB 1961, 1971, 1984 en het VAB 1993 / 66
	2.9.3.2	LAB en VAB: kwijtschelding door directeur of inspecteur / 67
	2.9.3.3	LAB en VAB: strafverzwarende omstandigheden / 68
	2.9.3.4	LAB en VAB: strafverminderende omstandigheden / 72
	2.9.3.5	LAB en VAB: Ministerie, directeur, coördinator-AWR/contactambtenaar ADWA en inspecteur / 77
2.10		1998-heden: AWR en Awb / 78
	2.10.1	Wet- en regelgeving, algemeen / 78
	2.10.2	1994: De introductie van de Awb / 80

- 2.10.3 De bestuurlijke boetebepalingen van hoofdstuk VIIIA van de AWR, het karakter van de boeten / 82
- 2.10.4 Recente wijzigingen van de AWR en de Awb / 84
- 2.10.5 Ontwikkelingen in het boetebeleid (BBBB) / 89
- 2.11 Samenvatting / 90

### HOOFDSTUK 3

#### **Beginnelsen, normen en internationaal recht / 95**

- 3.1 Inleiding / 95
- 3.2 De ontwikkeling van de rechtsstaat / 96
  - 3.2.1 Inleiding / 96
  - 3.2.2 De liberale rechtsstaat / 96
  - 3.2.3 De democratische rechtsstaat / 98
  - 3.2.4 Rechtspositivisme versus de natuurrechtsleer: de twintigste eeuw / 99
- 3.3 Rechtsbeginselen en rechtsnormen / 102
  - 3.3.1 Inleiding / 102
  - 3.3.2 Van rechtsbeginselen naar rechtsnormen / 102
  - 3.3.3 Rechtsnormen / 107
- 3.4 Het internationale recht / 108
  - 3.4.1 Een autonome, conceptuele benadering van het begrip 'criminal charge' / 109
  - 3.4.2 De verhouding tussen artikel 6 EVRM en de bestuurlijke boete in het algemeen / 110
  - 3.4.3 Onafhankelijkheid en onpartijdigheid / 115
    - 3.4.3.1 EVRM en EHRM / 115
    - 3.4.3.2 Recommendation 'Consistency in sentencing' / 118
    - 3.4.3.3 IVBPR en HRC / 119
    - 3.4.3.4 Europees Handvest en Hof van Justitie / 120
  - 3.4.4 Zorgvuldigheid / 122
    - 3.4.4.1 EVRM en EHRM / 122
    - 3.4.4.2 Zorgvuldigheid als onderdeel van het 'fair trial'-begrip van artikel 6 EVRM / 123
    - 3.4.4.3 Intermezzo: Bewijsrisico en onschuldpresumptie bij fiscale variabele bestuurlijke boeten / 127
    - 3.4.4.4 Recommendation 'Consistency in sentencing' / 130
    - 3.4.4.5 Europees Handvest en Hof van Justitie / 132
  - 3.4.5 Evenredigheid / 137
    - 3.4.5.1 EVRM en EHRM, het eigendomsrecht / 137
    - 3.4.5.2 Recommendation 'Consistency in sentencing' / 139
    - 3.4.5.3 Europees Handvest en Hof van Justitie / 140

- 3.4.6 Motivering / 141
  - 3.4.6.1 EVRM en EHRM / 141
  - 3.4.6.2 Recommendation 'Consistency in sentencing' / 142
  - 3.4.6.3 Europees Handvest en Hof van Justitie / 143

#### HOOFDSTUK 4

##### **Een onpartijdige beslissing / 147**

- 4.1 Inleiding / 147
- 4.2 De onafhankelijkheid van de bestraffende instantie / 148
  - 4.2.1 De externe onafhankelijkheid / 149
    - 4.2.1.1 Inleiding: Trias Politica (Trias Poenalis) / 149
    - 4.2.1.2 Strafrechter/inspecteur versus wetgever / 149
    - 4.2.1.3 Strafrechter/inspecteur versus uitvoerende macht / 154
    - 4.2.1.4 Strafrechter/inspecteur versus verdachte/  
belastingplichtige / 163
  - 4.2.2 De interne onafhankelijkheid / 166
    - 4.2.2.1 De rechtspositie van de strafrechter versus de  
rechtspositie  
van de inspecteur / 166
    - 4.2.2.2 Reorganisaties en verplaatsingen / 173
    - 4.2.2.3 Functionele en geografische mobiliteit en 'verklewing' /  
173
    - 4.2.2.4 De organieke onafhankelijkheid / 174
- 4.3 De onpartijdigheid van de bestraffende instantie / 176
  - 4.3.1 Inleiding / 176
  - 4.3.2 De onpartijdigheid van de strafrechter / 176
  - 4.3.3 De onpartijdigheid van de bestraffende belastinginspecteur / 178
  - 4.3.4 Jurisprudentie / 180
    - 4.3.4.1 Fiscaal / 180
    - 4.3.4.2 CBB 9 februari 2006 / 181
    - 4.3.4.3 Overige bestuursrecht / 183
- 4.4 Reparatiemechanismen / 184
  - 4.4.1 Inleiding / 184
  - 4.4.2 Verschoning / 185
  - 4.4.3 Wraking / 186
  - 4.4.4 Bezwaar / 189
- 4.5 Korte samenvatting / 194
- 4.6 Afsluiting / 195

#### HOOFDSTUK 5

##### **Een zorgvuldige beslissing / 197**

- 5.1 Inleiding / 197
- 5.2 Het voorafgaande onderzoek / 199

- 5.2.1 Voorbereidend onderzoek / 200
- 5.2.2 Over onderzoek en dossiervorming / 202
- 5.2.3 Verbalisering en verslaglegging / 204
- 5.3 De zienswijzeprocedure versus het onderzoek ter terechtzitting / 205
  - 5.3.1 Het bestuursrechtelijke rapport versus de strafrechtelijke tenlastelegging / 207
  - 5.3.2 Kennisgeven van beleidsmatige strafbeïnvloedende omstandigheden / 210
  - 5.3.3 Horen en verslaglegging / 213
  - 5.3.4 De strafeis; uitbreiding tenlastelegging met strafverzwarende omstandigheid / 215
  - 5.3.5 Verweren en laatste woord / 217
- 5.4 Onderzoek naar de strafmaat; bewijsstandaarden / 220
  - 5.4.1 Ambtshalve onderzoek: strafverzwarende omstandigheden / 221
  - 5.4.2 Ambtshalve onderzoek: strafverminderende omstandigheden / 223
  - 5.4.3 Bewijsstandaarden: wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden / 227
  - 5.4.4 Bewijsstandaarden: niet-wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden / 230
- 5.5 Draagkrachtonderzoek / 233
  - 5.5.1 De inspecteur / 233
  - 5.5.2 De strafrechter / 235
- 5.6 Afsluitende beschouwing / 238

## HOOFDSTUK 6

### **Een proportionele beslissing / 241**

- 6.1 Inleiding / 241
- 6.2 Het proportionaliteitsbeginsel in het nationale recht / 242
  - 6.2.1 Inleiding / 242
  - 6.2.2 Proportionaliteit in het strafrecht / 242
  - 6.2.3 Proportionaliteit in het fiscale bestuurlijke boeterecht / 243
    - 6.2.3.1 Inleiding / 243
    - 6.2.3.2 Artikel 3:4, lid 2 Awb / 243
    - 6.2.3.3 Artikel 4:84 Awb / 244
    - 6.2.3.4 Artikel 5:46, lid 2 Awb / 244
    - 6.2.3.5 Artikel 67h AWR / 246
    - 6.2.3.6 Paragrafen 6, 7 en 8 BBBB / 246
- 6.3 Strafdooelen / 246
  - 6.3.1 Strafdooelen in het strafrecht en het (fiscale) bestuursrecht / 247
    - 6.3.1.1 Strafdooelen in het strafrecht / 247
    - 6.3.1.2 Bestuurlijk (fiscaal) boeterecht; verzuim- en vergrijpboeten / 249

6.3.2	Strafdoelen en straftoemeting / 251
6.3.2.1	Vergelding / 252
6.3.2.2	Wederrechtelijkheid (vergelding) en vergrijpboeten / 252
6.3.2.3	Wederrechtelijkheid (vergelding) en verzuimboeten / 254
6.3.2.4	Verwijtbaarheid (vergelding) bij vergrijpboeten / 255
6.3.2.5	Verwijtbaarheid (vergelding) bij verzuimboeten / 257
6.3.2.6	De straftoemetingsschuld van Kelk en De Jong; 'verminderde verwijtbaarheid' bij verzuimboeten / 258
6.3.2.7	Generale preventie / 259
6.3.2.8	Speciale preventie / 261
6.4	Materiële aspecten van het proportionaliteitsbeginsel: de strafbeïnvloedende omstandigheden / 262
6.4.1	Inleiding / 262
6.4.2	De aard van het delict (Wat) / 264
6.4.2.1	Verzwegen box 3-inkomen / 264
6.4.2.2	Verhoudingsgewijs omvangrijke fraude / 267
6.4.2.3	Overtredingen artikelen 67c en 67f AWR inzake privé-gebruik auto / 270
6.4.3	De persoon van de dader (Wie) / 277
6.4.3.1	Recidive / 278
6.4.3.2	Aangifteverzuimen vennootschapsbelasting (rechtspersonen) / 283
6.4.3.3	Eerste overtreding (first offender) / 286
6.4.3.4	Specifieke deskundigheid van belastingplichtige / 288
6.4.3.5	Proceshouding van de betrokkene / 291
6.4.4	De wijze waarop het feit is begaan (Hoe) / 294
6.4.4.1	Valsheid, listigheid en samenspanning / 294
6.4.5	De gevolgen van het feit (Effect) / 298
6.4.5.1	Beperkte overschrijding van aangifte- en betalingstermijnen / 298
6.4.5.2	Vrijwillige verbetering en inkeer / 300
6.4.6	De omstandigheden waaronder het feit is begaan (Context) / 304
6.4.6.1	Verzachtende omstandigheden / 304
6.4.6.2	Slechte financiële omstandigheden (tijdens het begaan van het feit) / 306
6.4.7	Overige omstandigheden / 307
6.4.7.1	Slechte financiële omstandigheden (tijdens opleggen/ beoordelen boete) / 308
6.4.7.2	Samenloop / 310
6.4.7.3	Overschrijding van de redelijke termijn / 318
6.4.7.4	Omkering van de bewijslast ten aanzien van de boetegrondslag / 321
6.4.7.5	Saldering binnen de naheffingsaanslag / 324
6.4.7.6	Vormverzuimen / 325
6.5	Afsluiting / 328

## HOOFDSTUK 7

### **Een gemotiveerde beslissing / 329**

- 7.1 Inleiding / 329
- 7.2 Het motiveringsbeginsel in het fiscale bestuurlijke boeterecht / 329
  - 7.2.1 Inleiding / 329
  - 7.2.2 Het algemene, materiële motiveringsbeginsel / 330
  - 7.2.3 Het algemene, formele motiveringsbeginsel / 332
  - 7.2.4 Motivering van de fiscale boetebeschikking (mededeling) / 333
  - 7.2.5 Motivering middels het voorafgaande rapport (kennisgeving) / 334
  - 7.2.6 Motivering in bezwaar / 336
- 7.3 Het motiveringsbeginsel in het strafrechtelijke sanctierecht / 338
  - 7.3.1 Inleiding / 338
  - 7.3.2 Motivering van de strafeis ter terechtzitting / 338
    - 7.3.2.1 Strafvorderingsrichtlijnen; afwijkingen / 339
    - 7.3.2.2 Het boeterapport: een gemotiveerde strafeis? / 340
  - 7.3.3 Motivering van het vonnis / 341
    - 7.3.3.1 Algemene motiveringseisen voor de straftoematingsbeslissing / 341
    - 7.3.3.2 Vermelding van de vordering van de OvJ (artikel 359, lid 1 Sv) / 345
    - 7.3.3.3 Plicht tot gemotiveerde responsie / 346
    - 7.3.3.4 Motivering van bepaalde specifieke straffen / 357
    - 7.3.3.5 Vormverzuimen tijdens het voorbereidend onderzoek / 359
- 7.4 Afsluitende beschouwing / 363

## HOOFDSTUK 8

### **Conclusies en aanbevelingen / 365**

- 8.1 Een onpartijdige beslissing / 367
- 8.2 Een zorgvuldige beslissing / 371
- 8.3 Een proportionele beslissing / 378
- 8.4 Een gemotiveerde beslissing / 381
- 8.5 Afsluitende beschouwingen / 383

### **Samenvatting / 387**

### **Summary / 401**

**Literatuurlijst / 415**

**Aangehaalde jurisprudentie / 427**

**Trefwoordenregister / 441**

**Curriculum vitae / 447**



## AFKORTINGENLIJST

AAFD	Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD)
AB	Administratiefrechtelijke Beslissingen
ABRvS	Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State
AFM	Autoriteit Financiële Markten
A-G	advocaat-generaal
ARAR	Algemeen Rijksambtenarenreglement
AW	Ambtenarenwet
AWDA	Algemene Wet inzake de douane en accijnzen
art.	artikel
avas	afwezigheid van alle schuld
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Awir	Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B	Beslissingen in belastingzaken
BBBB	Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst
Besluit IB 1941	Besluit op de inkomstenbelasting 1941
BFB	Besluit Fiscaal Bestuursrecht
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak
Brra	Besluit rechtspositie rechterlijke ambtenaren
BV	Besloten Vennootschap
BZM	Belasting zware motorrijtuigen
CBB	College van Beroep voor het bedrijfsleven
CRvB	Centrale Raad van Beroep
c.s.	cum suis
CTW	Commissie voor de Toetsing van Wetgevingsprojecten
DD	Delikt en Delinkwent
dga	directeur-groootaandeelhouder
DNB	De Nederlandsche Bank N.V.
diss.	dissertatie
e.a.	en andere
ECLI	European Case Law Identifier
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EP	Eerste Protocol bij het EVRM
e.v.	en verder

EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
FED	Fiscaal weekblad FED
Fida	Fiscale databank (onderdeel van het vakblad Fiscaal up to Date)
Gvea	Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie
Gw	Grondwet
Handvest	Handvest van de grondrechten van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HRC	Human Rights Committee
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
Inv.wet	Invorderingswet 1990
i.t.t.	in tegenstelling tot
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
JB	Jurisprudentie Bestuursrecht
JBplus	Jurisprudentie Bestuursrecht plus
jo.	juncto
JOR	Jurisprudentie Onderneming en Recht
LAB 1961	Leidraad administratieve boeten inzake rijksbelastingen 1961
LAB 1971	Leidraad administratieve boeten inzake rijksbelastingen 1971
LAB 1984	Leidraad administratieve boeten inzake rijksbelastingen 1984
LOVS	Landelijk Overleg Vakinhoud Strafrecht
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
MRB (of MB)	motorrijtuigenbelasting
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
Mw	Mededingingswet
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJB	Nederlands Juristen Blad
NJCM	Nederlands Juristen Comité voor de Mensenrechten
NMa	Nederlandse Mededingingsautoriteit
nr.	nummer
NTB	Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NTFR-B	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen
par.	Paragraaf
OM	Openbaar Ministerie
ONDR	Ondernemingsrecht
ORO	Oorspronkelijk regeringsontwerp
OvJ	Officier van Justitie
p.	pagina
par. (of para.)	paragraaf
P-G	procureur-generaal

pga	privé-gebruik auto
Promis	Project Motiveringsverbetering in strafvonnissen
PUB	Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst
PVV	premies volksverzekeringen
RC	rechter-commissaris
r.o.	rechtsoverweging
RvdW	Rechtspraak van de Week
RvS	Raad van State
Sr	Wetboek van Strafrecht
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
Sv	Wetboek van Strafvordering
SW 1824	Successiewet van 1824
SW 1859	Successiewet van 1859
T&C	Tekst & Commentaar
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
TK	Tweede Kamer der Staten-Generaal
Trema	Tijdschrift voor de rechterlijke macht
UB IB 2001	Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001
UB LB 1965	Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965
UB OB 1968	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
UB SW 1956	Uitvoeringsbesluit successiewet 1956
uos	uitdrukkelijk onderbouwd standpunt
UR AWR	Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994
UR BD	Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003
UR LB	Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011
uvv	uitdrukkelijk voorgedragen verweer
UWV	Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen
VAB 1993	Voorschrift Administratieve Boeten 1993
VAR	Vereniging voor bestuursrecht
vgl.	vergelijk
Vol.	Volume
Vpb	Vennootschapsbelasting
VN (of V-N)	Vakstudie Nieuws
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
W (of W.v.h.R.)	Weekblad van het Recht
Wav	Wet arbeid vreemdelingen
WAZ	Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen
WED	Wet op de economische delicten
Wet BB 1893	Wet op de bedrijfsbelasting 1893
Wet IB	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet IB 1914	Wet op de inkomstenbelasting 1914
Wet LB	Wet op de loonbelasting 1964
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

Wet OB 1933	Wet op de omzetbelasting 1933
Wet OB 1954	Wet op de omzetbelasting 1954
Wet PB 1806	Wet op de Personeele Belasting van 1806
Wet RO	Wet op de rechterlijke organisatie
Wet VB 1892	Wet op de vermogensbelasting 1892
Wte	Wet toezicht effectenverkeer
Wob	Wet openbaarheid van bestuur
WODC	Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WRRRA	Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren

## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Achtergrond

Nederland is een democratische rechtsstaat met een zeker algemeen niveau van welzijn en welvaart. Om dit niveau van welvaart en welzijn te kunnen behouden en zo mogelijk zelfs te verhogen, is geld nodig. Dit gemeenschapsgeld wordt voor een belangrijk deel opgebracht door de burgers en bedrijven, onder meer door het betalen van belastingen aan de overheid. De overheid zorgt er op haar beurt voor dat deze belastinginkomsten onder andere worden aangewend voor gemeenschappelijke doeleinden.

Nagenoeg iedereen komt vroeg of laat in aanraking met belastingen en de regels die daarbij horen. Dergelijke belastingregels, die op grond van artikel 104 van de Grondwet een wettelijke basis moeten hebben, bevatten onder meer rechtsnormen die nageleefd moeten worden. Als deze fiscale rechtsnormen niet nageleefd worden, dan dient de overheid (de Belastingdienst) handhavend op te treden. Zou handhaving achterwege blijven, dan zou dit de inkomsten van de staat kunnen aantasten. Daarnaast kan dit ook schadelijk zijn voor het aanzien van en vertrouwen in de overheid in het algemeen en de Belastingdienst als handhavingsorganisatie in het bijzonder.

De Belastingdienst heeft bij het handhaven van fiscale rechtsnormen een keuze uit verschillende handhavingsinstrumenten. Bijvoorbeeld het geven van voorlichting, het bezoeken van startende ondernemers, het instellen van een boekenonderzoek, het opleggen van bestuurlijke sancties of het instellen van strafrechtelijke vervolging. Sommige van deze instrumenten, zoals voorlichting en startersbezoeken, zijn preventief en prospectief van aard; ze zijn gericht op het voorkomen van eventueel toekomstig fiscaal onwenselijk gedrag. Het opleggen van bestuurlijke sancties en het instellen van een strafvervolging zijn daarentegen instrumenten die veelal een overwegend repressief en retrospectief karakter hebben; het is een reactie op reeds vertoond ongewenst fiscaal gedrag.

De bestuurlijke sancties kunnen overigens weer worden onderverdeeld in zogeheten *reparatoire* sancties, sancties die zich richten op herstel van een 'verboden situatie' naar een toegestane, legale toestand, en *punitieve* sancties, die zien op bestraffing en leedtoevoeging. De bestuurlijke boete is een voorbeeld van een punitieve sanctie en dus een vorm van straf die toegemeten zou moeten worden.

Sinds de eerste helft van de 18<sup>e</sup> eeuw heeft de Belastingdienst de bevoegdheid om bestuurlijke boeten op te leggen met betrekking tot overtredingen van fiscale normen. Veel van deze normen en bijbehorende boetebepalingen zijn tegenwoordig neergelegd in de AWR. De inspecteur kan op grond van deze boetebepalingen boeten opleggen binnen de bandbreedte die de wetgever hem heeft gegeven. In geval van de lichte verzuimboeten<sup>1</sup> ligt die bandbreedte tussen € 0 en € 5.278. Gaat het om een zwaardere vergrijpboete,<sup>2</sup> dan kan de boete variëren tussen € 0 en maximaal 100 procent van het belastingnadeel en in sommige gevallen zelfs 300 procent van het belastingnadeel (artikel 67d, lid 5 AWR en artikel 67e, lid 6 AWR). In voorkomende gevallen kunnen dus forse boeten worden opgelegd.

Om de inspecteur enig handvat te bieden bij het vaststellen van de hoogte van een fiscale bestuurlijke boete zijn beleidsregels uitgevaardigd: het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Volgens dit BBBB valt het toemeten van een boete in twee fasen uiteen. In de eerste fase wordt, onder andere naar de mate van verwijtbaarheid, een procentuele of absolute standaardboete bepaald. De tweede fase zorgt voor het op maat maken van de boete, zodat deze in verhouding staat tot de ernst van het individuele geval. In deze tweede straftoemingsfase staat het individu meer centraal en komen bijzondere strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden aan bod. Het is deze tweede fase van 'geïndividualiseerde straftoemering' die centraal staat in dit onderzoek.

#### *Kritiek op individuele straftoemering*

Het fiscale bestuurlijke boeterecht is in 1998 – onder andere naar aanleiding van het rapport van de onderzoekscommissie Van Slooten – grondig herzien. In de loop van 2003 is deze nieuwe boeteregeling geëvalueerd; de bevindingen van deze evaluatie zijn gepubliceerd in het rapport 'Tweede evaluatie Wet bestuurlijke boeten'.<sup>3</sup> Een van de onderzoeksbevindingen betrof het proces van individuele straftoemering. De staatssecretaris van Financiën zegt hierover het volgende:

*"Een bijzonder fenomeen van het nieuwe boetestelsel is de individuele straftoemering. Medewerkers van de Belastingdienst vinden het niet eenvoudig om een boete op te leggen die in redelijke verhouding staat tot het beboetbare feit. De standaardpercentages (25% en 50%) leiden vaak tot in absolute zin hoge boeten."*

Belastingdienstmedewerkers gaven dus aan het moeilijk te vinden om boeten – vooral als er aanleiding is om de boete naar beneden bij te stellen – passend te maken. Daarbij werd overigens niet direct duidelijk waaruit die moeilijkheden bestonden.

1 De artikelen 67a tot en met 67ca AWR vormen de materiële verzuimboetebepalingen van de AWR. Ook buiten de AWR komen echter verzuimboetebepalingen voor. Zie bijvoorbeeld artikel 40 Wet OB.

2 De artikelen 10a en 67cc tot en met 67f AWR.

3 Rapport 'Tweede evaluatie Wet bestuurlijke boeten', brief staatssecretaris van Financiën van 18 december 2003, nr. DGB 2003/6633M (V-N 2004/2.6).

Ook in de fiscale literatuur wordt met enige regelmaat kritiek geleverd op de wijze waarop de inspecteur de uiteindelijke hoogte van de bestuurlijke boete bepaalt.<sup>4</sup> Deze kritiek wordt naar mijn mening in zijn algemeenheid treffend verwoord in het boekwerk ‘Algemeen fiscaal bestuursrecht’ van Happé e.a.:

*“Geregeld komt het voor, zo blijkt uit de rechtspraak van de feitenrechters, dat inspecteurs als ware zij automaten bij de straftoemeting het BBBB volgen. Dit geldt voor verzuimboeten maar nog meer valt het op bij vergrijpboeten. [...] De strafverminderende omstandigheden van § 7 van het BBBB is een gebied dat menig inspecteur bij voorkeur niet betreedt. Zoals de inspecteur die in een zaak waarin 100% boeten waren opgelegd, ter zitting tegenover de rechters verklaarde: ‘Ik heb het BBBB toegepast. Strafvermindering laat ik aan u over’. Zo’n houding is de inspecteur onwaardig.”<sup>5</sup>*

Het lijkt er dus op dat de inspecteur regelmatig de fase van geïndividualiseerde straftoemeting – al dan niet bewust – ‘overslaat’ of onjuist uitvoert. Het gevolg hiervan is, dat boeten worden opgelegd die mogelijk niet in verhouding staan tot de specifieke omstandigheden van het geval. Onevenredige boeten dus.

#### *Risico’s van onevenredige boeten; belang van geïndividualiseerde straftoemeting*

Een bestuurlijke boete is een repressief instrument dat tot doel heeft de onderliggende norm te handhaven. Wanneer boeten worden opgelegd die niet in verhouding staan tot de ernst van de gedraging(en), wordt schade berokkend aan de waarde van de norm. Wordt structureel te laag beboet dan erodeert de norm, bijvoorbeeld wanneer de boete in het geheel niet opweegt tegen het behaalde belastingvoordeel. Wordt daarentegen structureel te hoog beboet, dan kan dit tot gevolg hebben dat de beboete zich gaat onttrekken aan het toezichtapparaat dat de norm moet handhaven. In beide gevallen wordt het vertrouwen van de burger in de handhavende instantie aangetast. Bijkomend nadeel van onevenredig hoge boeten is een verhoogde druk op het bezwaar- of beroepsproces met alle kosten van dien, zowel voor de belastingplichtige als voor de Belastingdienst. Aan het niet-passend maken van bestuurlijke boeten kleven derhalve zwaarwegende nadelige gevolgen.

Het fiscale bestuurlijke boetearsenaal is de laatste jaren flink uitgebreid. Niet alleen het aantal beboetbare gedragingen en de kring van te beboeten personen is toegenomen; ook kunnen hogere bedragen worden opgelegd, waardoor bijvoorbeeld het belang van strafverminderende omstandigheden zal toenemen. Deze ontwikkelingen leggen een steeds groter beslag op de beschikbare menskracht van de Belastingdienst (en de rechterlijke macht). Individuele straftoemeting is immers mensenwerk. Kennis van het gehele proces van straftoemeting, inclusief de meer geïndividualiseerde straftoemeting, is daarbij onontbeerlijk. Dergelijke kennis is echter niet alleen van belang voor degene die de straf oplegt. Ook fiscale dienstverleners en de rechterlijke macht zijn gebaat bij gedegen kennis over straftoeme-

4 Zie bijvoorbeeld Niessen-Cobben en Niessen, NTFR-B 2008/15; zij verwijzen onder meer naar Aardema. Ook Feteris maakt de nodige kanttekeningen (Feteris, M.W.C., 2002, p. 28). De Bont is eveneens kritisch in zijn noot in BNB 2008/165\* bij Hoge Raad 18 januari 2008, nr. 41 832, ECLI:NL:HR:2008:BC1962.

5 Happé e.a. 2017, p. 119.

ting. Zonder kennis van het proces van individuele straftoemeting is een zorgvuldige afweging van belangen niet mogelijk.

## 1.2 Theorie versus praktijk

Het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht wordt door rechtsregels beheerst. Deze rechtsregels – die in zekere zin als gedragsvoorschriften kunnen worden beschouwd – richten zich tot de actoren die bij het besluitvormingsproces betrokken zijn. In het fiscale bestuurlijke boeterecht zijn dit de inspecteur en de te beboeten belastingplichtige, waarbij de meeste aandacht uitgaat naar de inspecteur. Hij heeft immers de bevoegdheid om boeten op te leggen en is daarmee ook eerstverantwoordelijk voor het vaststellen van de hoogte van de boeten.

Het begrip ‘individuele (getinte) straftoemeting’ ontleen ik aan paragraaf 6, lid 3 van het BBBB. Dit begrip correspondeert met het straftoemetingsvoorschrift van het tweede lid van artikel 5:46 Awb dat het bestuursorgaan verplicht om de bestuurlijke boete af te stemmen op ‘de ernst van de overtreding’, ‘de mate waarin deze aan de overtreder kan worden verweten’ en ‘de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd’. Wanneer gesproken wordt over ‘strafmetingsrecht’, dan wordt bedoeld op het geheel aan rechtsbeginselen en uit traditionele rechtsbronnen voort-spruitend recht<sup>6</sup> dat invulling geeft aan de rechtsnormering van het proces van straftoemeting als bedoeld in voornoemde bepalingen van het BBBB en de Awb.

Uit eerdergenoemde kritiek over de wijze waarop de inspecteur de boetehoogte bepaalt, spreekt het vermoeden dat de inspecteur zich mogelijk onvoldoende kwijt van zijn rol als straffometer. Dit zou er op kunnen duiden dat de inspecteur de rechtsregels onvoldoende in acht neemt. Met andere woorden: er kunnen gebreken kleven aan de manier waarop de inspecteur het straffmetingsrecht *toepast*. Een term die daarbij vaak wordt gebezigd is dat de inspecteur zich meer ‘magistraatelijk’ zou moeten (gaan) gedragen. Een onderzoek dat zich toespitst op deze *straffmetingspraktijk*, zal daarom gericht zijn op het beantwoorden van de vraag of de inspecteur zich conform het recht gedraagt en, zo neen, waarom niet.

Een onderzoek dat zich louter richt op de straffmetingspraktijk gaat echter voorbij aan de kwalificatie van het (geschreven) recht, zoals dat *in theorie* zou *moeten* worden toegepast – met ‘in theorie’ doel ik overigens op de toepassing van het (geschreven) recht in het licht van de rechtsbeginselen. Zo zal een onderzoek naar de straffmetingspraktijk waarschijnlijk geen antwoord geven op de vraag of bepaalde voorschriften rechtvaardig zijn of op de vraag of die voorschriften een terechte beperking van de beslissruimte inhouden met betrekking tot het van toepassing zijnde rechtsbeginsel. Bijvoorbeeld: in het BBBB staat dat de inspecteur ‘kritisch’ moet zijn bij eventuele strafvermindering in geval van slechte financiële omstandigheden. Maar hoe verhoudt deze bepaling zich tot het zorgvuldigheidsbeginsel? Heeft de belastingplichtige een zekere zelfstandige bewijsvoeringslast en is die last zwaarder dan bij andere strafverminderende omstandigheden? Ander voorbeeld:

6 Waaronder (lagere) rechtspraak (zie ook paragraaf 1.5).



artikel 5:46, lid 2 Awb schrijft voor dat het bestuursorgaan bij de straftoemeting 'zo nodig' rekening houdt met 'de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd'. Wijst nu de term 'zo nodig' op een zekere beslissingsruimte bij het bestuursorgaan? Op welke 'omstandigheden' wordt bedoeld en kan een eventuele strafbeïnvloeding door dergelijke omstandigheden worden verklaard in het licht van het evenredigheidsbeginsel?

Op deze vragen van (rechts)theoretische aard zal naar mijn mening eerst een antwoord moeten worden geformuleerd, vóórdat een oordeel over de fiscale straftoemetingspraktijk kan worden gegeven. Als er immers geen duidelijkheid is over de spelregels, dan kunnen de spelers niet op het niet-naleven daarvan worden aangesproken. Vandaar dat dit proefschrift alleen ziet op het theoretische kader met betrekking tot straftoemeting.

Dat een theoretische beschrijving van het recht in een behoefte voorziet, blijkt ook uit het eerdergenoemde rapport 'Tweede evaluatie Wet bestuurlijke boeten'. Dit rapport vermeldde een aantal door Belastingdienstmedewerkers gegeven verklaringen voor het achterwege laten van individuele straftoemeting, zoals spanning met het gelijkheidsbeginsel, ontbrekende richtlijnen en wisselende opvattingen in de rechtspraak. Deze verklaringen wijzen in meer of mindere mate op grotere, op de achtergrond levende vragen, zoals 'Wat is individuele straftoemeting?' en 'Hoe heeft de inspecteur te handelen bij individuele straftoemeting?'. Vragen die terug te voeren zijn op een niet slechts bij de Belastingdienst, doch tevens in de algemene rechtspraktijk levende behoefte aan een gestructureerde beschrijving en beoordeling van het fiscale straftoemetingsrecht. Met dit onderzoek hoop ik onder andere in deze behoefte te voorzien.

### 1.3 Doel en probleemstelling

Het doel van dit onderzoek is om beter zicht te krijgen op het theoretische kader – bestaande uit de relevante rechtsbeginselen en de daaruit voortspruitende rechtsnormen (gedragsvoorschriften) – van het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht. Daartoe zal in eerste instantie aan de hand van rechtsbeginselen onderzocht worden welke rechtsnormen gelden voor het fiscale geïndividualiseerde straftoemetingsproces. Vervolgens zal het aldus beschreven fiscale straftoemetingsrecht – vanuit dezelfde rechtsbeginselen – op onderdelen worden vergeleken met dat in het strafrecht.

#### *Vergelijking met strafrecht*

Om verschillende redenen is voor vergelijking van het fiscale bestuurlijke boeterecht met het strafrecht gekozen. Zo is een bestuurlijke boete een straf waarmee leedtoevoeging wordt beoogd; het is net als de strafrechtelijke bestraffing een 'criminal charge' in de zin van artikel 6 van het EVRM. Daarmee is de bestuurlijke boete vergelijkbaar met de strafrechtelijke geldboete. Daarnaast heeft het bestuurlijke boeterecht zich de laatste decennia steeds meer gevoegd naar het strafrecht. Een doorbraak hierin vormt de Vierde tranche van de Awb. De wetgever heeft in deze

Vierde tranche niet alleen zowel expliciet als impliciet naar het strafrecht verwezen,<sup>7</sup> maar heeft daarbij ook een belangrijke uitspraak gedaan over de van toepassing zijnde rechtsbeginselen:

*“Zo berust ook de thans voorgestelde regeling inzake de bestuurlijke boete op beginselen als «geen straf zonder schuld», ne bis in idem en nulla poena sine lege. Bestraffing door het bestuur in plaats van door de rechter vraagt een iets andere uitwerking op het niveau van de precieze regels, maar de dragende beginselen zijn dezelfde.”<sup>8</sup>*

Een onderdeel van de Vierde tranche Awb is artikel 5:46 Awb dat als het ware een straftoemingsopdracht voor bestuursorganen inhoudt. De bewoordingen van dit artikel hebben veel weg van de door de strafrechter gebruikte standaardformuleringen.<sup>9</sup> Ook volgt uit het rechtshistorisch onderzoek (zie hoofdstuk 2) dat in het verleden verschillende keren uitdrukkelijk is verwezen naar de verbanden tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht.<sup>10</sup> Maathuis en Valkenburg verwoordden dit voor de straftoemeting als volgt:

*“Onder straftoemeting verstaan we het bepalen van de aard en hoogte van de op te leggen straf. Dit proces behoort in beginsel bij de bestuurlijke boete niet anders te verlopen dan bij de strafoplegging door de strafrechter.”<sup>11</sup>*

Bestraffing en straftoemeting zijn daarnaast kernelementen van het strafrecht; straftoemeting is als het ware *corebusiness* voor de strafrechtelijke instituten. Vooral in de afgelopen decennia heeft de rechtsnormering in het strafrecht ten aanzien van straftoemeting zich verder ontwikkeld. Zo zijn oriëntatiepunten voor straftoemeting door de rechter gepubliceerd en heeft het OM een uitgebreide set richtlijnen uitgevaardigd voor het bepalen van de hoogte van de te vorderen straffen of maatregelen. Daarnaast zijn wettelijke en andere maatregelen genomen ter verbetering van de motivering van de strafmaat<sup>12</sup> in strafvonnissen. Het strafrecht is naar mijn mening dan ook hét rechtsgebied voor wat betreft de ontwikkeling van de van strafrechtelijke rechtsbeginselen afgeleide rechtsnormen omtrent straftoemeting.

De ontwikkeling van de straftoemeting in het (fiscale) bestuurlijke boeterecht lijkt daarentegen bij het strafrecht achter te blijven. In een in 2012 door de Rijksuniver-

7 Expliciet: zie artt. 5:1, lid 3 en 5:46, lid 4 Awb. Voor voorbeelden van impliciete, meer materiële verwijzingen naar het strafrecht wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichtingen op o.a. artikel 5:1, lid 2 Awb (medeplegen), artikel 5:5 Awb (rechtvaardigingsgronden) en artikel 5:43 Awb (samenloop).

8 Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 7.

9 Zo ook Haas/Jansen, p. 93.

10 Zie bijvoorbeeld de rapporten van de Commissies Van den Dries en Van Slooten (zie onderdelen 2.9.1 en 2.10.1).

11 Maathuis/Valkenburg, p. 157.

12 Onder 'strafmaat' versta ik overigens de individueel op te leggen of opgelegde straf, met inbegrip van strafsoort en strafmodaliteit.

siteit Groningen uitgebracht rapport 'Referentiekaders geldboeten'<sup>13</sup> worden enkele voorstellen voor een consistentere bestuursrechtelijk stelsel gedaan, maar vooralsnog heeft dit niet geleid tot wijziging van wet- of regelgeving. Daarnaast hebben de straftoemingsparagrafen van het BBBB met ingang van 2009 een prominentere plek in het besluit gekregen, maar ook dit lijkt nog niet te hebben geleid tot een verbetering van de straftoemering van fiscale bestuurlijke boeten. Zo merkt Haas in zijn preadvies voor de algemene vergadering van de VAR Vereniging voor Bestuursrecht op 24 mei 2014 het volgende op:

*"In de praktijk bestaat echter de indruk dat boeteoplegging in veel gevallen toch wordt behandeld als een 'aanhangel' bij het heffingsproces waarbij in verreweg de meeste gevallen niet wordt afgeweken van de 'percentages en bedragen' van het BBBB; dat het bij het opleggen van een boete in een concreet geval niet zozeer een op de individuele casus toegespitste afweging betreft maar een betrekkelijk standaard volgen van die 'percentages en bedragen'."*<sup>14</sup>

De ontwikkelingen binnen het strafrechtelijke straftoemingsrecht kunnen een belangrijke bron van inspiratie zijn voor het fiscale bestuurlijke boeterecht. Mochten in het fiscale bestuurlijke boeterecht lacunes worden aangetroffen in de normatieve uitwerking van de van toepassing zijnde rechtsbeginselen, dan biedt het strafrecht mogelijk aanknopingspunten voor de fiscale rechtsvorming.

#### *Probleemstelling*

De volgende probleemstelling zal ik in dit theoretische onderzoek nader uitwerken:

**Waarin verschilt de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemering door de inspecteur in het fiscale bestuursrecht van de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemering door de strafrechter, en is dit verschil verklaarbaar gelet op de van toepassing zijnde rechtsbeginselen?**

Het antwoord op deze vragen leidt tot een beter inzicht in het theoretisch kader van het proces van individuele straftoemering in het fiscale bestuurlijke boeterecht.

## **1.4 Onderzoeksobject en afbakening**

Object van onderzoek is de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemering in het fiscale bestuurlijke boeterecht. De betekenis van de term *individuele straftoemering* voor het fiscale bestuurlijke boeterecht kan aan de hand van paragraaf 6 van het BBBB worden geïllustreerd. In deze paragraaf wordt een tweetal fasen onderscheiden in het proces van straftoemering. De *eerste fase* heeft betrekking op het vaststellen van de toepasselijke standaardbedragen en -percentages die als *algemeen* uitgangspunt hebben te gelden. Daarna wordt in de *tweede fase* de

<sup>13</sup> Onderzoek van de Rijksuniversiteit Groningen in opdracht van het WODC, 'Referentiekaders geldboetes, Verslag van een onderzoek naar de hoogte en wijze van berekening van geldboetes in het bestuursrecht en het strafrecht', ([www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)).

<sup>14</sup> F.J.P.M. Haas, 'Fiscale boeten', VAR-reeks 152, 2014, p. 245.

standaardboete door de inspecteur *geïndividualiseerd* door rekening te houden met eventuele strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden. Dit onderzoek richt zich op deze tweede, geïndividualiseerde straftoematingsfase.

Om een vergelijking mogelijk te maken met het strafrecht dient allereerst dát gedeelte uit het strafrechtelijke straftoematingsproces te worden gelicht dat vergelijkbaar is met de hiervoor genoemde tweede fase van geïndividualiseerde straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht.

De strafrechter zal pas tot het opleggen van een straf overgaan wanneer is vastgesteld dat aan alle voorwaarden voor strafbaarheid is voldaan. Daarbij moet het gaan om (a) een menselijke (of rechtspersoonlijke) gedraging, die (b) valt binnen een delictomschrijving, die (c) wederrechtelijk is en aan (d) schuld te wijten is.<sup>15</sup> Voor zijn oordeelsvorming volgt hij het stramien van de artikelen 348 en 350 Sv. In artikel 348 Sv staan de formele voorvragen centraal. Nadat deze vragen positief zijn beantwoord – en dus vastgesteld is dat er geen formele belemmeringen zijn – komen achtereenvolgens de volgende vier inhoudelijke vragen van artikel 350 Sv aan de orde:

1. Is het ten laste gelegde bewezen?
2. Is het bewezenverklaarde strafbaar?
3. Is de verdachte strafbaar?
4. Welke sanctie moet worden opgelegd?

De eerste drie vragen zien op de eerdergenoemde voorwaarden voor strafbaarheid. Worden deze bevestigend beantwoord, dan buigt de strafrechter zich over de vierde en laatste vraag. Bij deze vraag komen eventuele strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden aan de orde. Het is dan ook dit gedeelte van het strafproces, namelijk het proces dat leidt tot beantwoording van de vierde vraag, waaraan in het kader van dit onderzoek het fiscale straftoematingsproces zal worden gespiegeld.

Het fiscale bestuurlijke boeterecht kent overigens niet een met artikel 350 Sv vergelijkbare bepaling.<sup>16</sup> Dat neemt niet weg dat de inspecteur zich – in de eerste fase van het fiscale straftoematingsproces – eveneens over dergelijke vragen moet buigen; een boete is immers een straf ('criminal charge'), waardoor ook hij is gebonden aan de voorwaarden voor strafbaarheid. Valt bijvoorbeeld de fiscale gedraging niet binnen de delictomschrijving, dan kan er geen boete worden opgelegd. En als sprake is van een schulduitsluitingsgrond of rechtvaardigingsgrond, dan is beboeting niet aan de orde. Kortom, ook de inspecteur zal pas tot individuele straftoemeting kunnen overgaan wanneer is vastgesteld dat daadwerkelijk sprake is van strafbaarheid.

<sup>15</sup> Jörg/Kelk/Klip, p. 116 e.v..

<sup>16</sup> Het BBBB rept overigens in paragraaf 6 wel over 'het sluitstuk van een behoorlijke straftoemeting'.

*Afbakening: vergelijking met strafrechter i.p.v. strafbeschikkende OvJ*

Aan fiscaal-bestuursrechtelijke zijde is er één instantie die op grond van de belastingwet boeten kan opleggen en toemeten: de inspecteur. Binnen het strafrecht zijn er echter verschillende instanties die straffen kunnen opleggen. Bij de afbakening van dit onderzoek komt dan ook de vraag op met welke bestraffende instantie de inspecteur vergeleken moet worden.

In het strafrecht had de strafrechter lange tijd het monopolie op bestraffing. De Wet OM-afdoening heeft daar verandering in gebracht.<sup>17</sup> Deze wet introduceerde ter vervanging van de transactie een specifieke strafrechtelijke strafmodaliteit (de strafbeschikking), waarvan de toepassing werd overgelaten aan andere instanties dan de strafrechter, zoals het OM, de politie en het bestuur van 's Rijks belastingen (artikel 76 AWR). Strafrechtelijke bestraffing – en daarmee de straftoemeting – is dus niet langer uitsluitend voorbehouden aan de strafrechter.

De figuur van de strafbeschikkende OvJ lijkt – in ieder geval voor wat betreft zijn positionering – sterk op de beboetende inspecteur. Desalniettemin heb ik er om verschillende redenen voor gekozen om de beboetende inspecteur te vergelijken met de strafopleggende rechter en niet met de strafbeschikkende OvJ.

Allereerst is de strafbeschikkende OvJ niet de meest ideaaltypische instantie waaraan gespiegeld zou moeten worden om te komen tot verbetervoorstellen voor het fiscale boeterecht. De OvJ kampt immers, net als de inspecteur, bij het opleggen van strafbeschikkingen met kwesties op het terrein van onafhankelijkheid en onpartijdigheid.

Daarnaast is de strafbeschikking een uitzondering op de hoofdregel van strafrechtelijke afdoening door de rechter, zodat de straftoemeting door de strafbeschikkende OvJ niet representatief is voor het geheel.

Een laatste, meer praktische reden is het gebrek aan vergelijkingsmateriaal, omdat de Wet OM-afdoening relatief 'jong' is. Daarbij is van belang dat bij de invoering van de wet per 1 februari 2008 is gekozen voor een sterk gefaseerde uitrol over de verschillende instanties, waardoor veel van die instanties nog maar een beperkt aantal jaren ervaring hebben kunnen opdoen met het opleggen van strafbeschikkingen. Met andere woorden: het proces van rechtsvorming rondom de strafbeschikking staat nog in de kinderschoenen. Ook dat maakt een rechtsvergelijking met instanties die strafbeschikkingen uitvaardigen, zoals de OvJ, minder geschikt.<sup>18</sup>

Daarentegen ligt het primaat van bestraffing en straftoemeting al sinds 1838 bij de strafrechter.<sup>19</sup> Door al die jaren heen heeft deze instantie een leidende rol gehad bij

17 Wet van 7 juli 2006 tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht, het Wetboek van Strafvordering en enige andere wetten in verband met de buitengerechtelijke afdoening van strafbare feiten (Wet OM-afdoening), Stb. 2008, 4.

18 Zie onder meer ook de twee rapporten over de Wet OM-afdoening van de procureur-generaal bij de Hoge Raad 'Beschikt en Gewogen' en 'Wordt vervolgd: Beschikt en Gewogen' ([www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)).

19 Bosch, p. 32 e.v..

de rechtsontwikkeling bij straffen in het algemeen en straftoemeting in het bijzonder. Dat maakt de strafrechter – ook in het huidige tijdsgewricht – nog steeds dé bestraffende instantie bij uitstek.

Vandaar dat in het kader van dit rechtsvergelijkende onderzoek er in hoofdzaak voor gekozen is om de inspecteur te vergelijken met de strafrechter.<sup>20</sup> Daarbij zal in het licht van het handelingsproces van strafvorming door de strafrechter (hoofdstukken 5, 6 en 7) ook aandacht worden besteed aan de rol van de OvJ als aanklager. Zijn strafeis – en de wijze waarop die strafeis tot stand komt – vormt immers een belangrijk vertrekpunt voor de finale straftoemeting door de strafrechter.<sup>21</sup>

#### *Afbakening aanvang en einde straftoemeting*

Uit het voorgaande blijkt dat zowel het strafrechtelijke als het fiscale bestuursrechtelijke individuele straftoemetingsproces in theorie pas een aanvang neemt na de constatering dat aan alle voorwaarden voor strafbaarheid is voldaan. Dit betekent dat omstandigheden die uitsluitend een rol kunnen spelen bij de vaststelling van de voorwaarden voor strafbaarheid, buiten het bestek van dit onderzoek vallen. Te denken valt aan omstandigheden die belanghebbende stelt in het kader van de vraag of een aangifte al dan niet onjuist is, of omstandigheden die door belanghebbende worden aangevoerd met betrekking tot een strafuitsluitingsgrond.

Het proces van straftoemeting door de bestraffende instantie komt tot een einde bij het opleggen van de straf. In een reguliere strafrechtelijke procedure gebeurt dit door de strafrechter door middel van het uitspreken van het vonnis en in het fiscale bestuurlijke boeteprocess door het opmaken van de boetebeschikking. Vervolgens wordt de straf uitgevoerd door de executerende instantie. Tijdens deze executiefase kunnen zich, met name in het fiscale bestuurlijke boeterecht, echter eveneens omstandigheden voordoen die van invloed zijn op de hoogte van de reeds opgelegde straf, zoals de ontvanger die een bestuurlijke boete kwijtscheldt. Dit proces van strafvorming in de executiefase zal geen onderdeel uitmaken van dit onderzoek, omdat de uitvoerende aard van strafexecutie wezenlijk verschilt van de beschikende aard van strafoplegging.

#### *Afbakening typen fiscale bestuurlijke boeten*

Dit onderzoek richt zich primair op het fiscale bestuurlijke boeterecht in vergelijking tot het strafrecht. Daarbij zal met name het bestuurlijke boeterecht van de algemene regeling van hoofdstuk VIII A van de AWR aan de orde komen. Andere bijzondere fiscale verzuim- en vergrijpboeten zullen slechts op onderdelen zijdelings aan de orde komen.

<sup>20</sup> Vgl. Feteris, M.W.C., 2009 en 2015.

<sup>21</sup> Vgl. Niessen-Cobben en Niessen, NTFR-B 2008/15.

*Geen vergelijking met ander bestuurlijk boeterecht*

Zoals ik hiervoor reeds aangaf kan naar mijn mening voor het bereiken van het doel van dit onderzoek volstaan worden met enkel een vergelijking met het strafrecht. Dat neemt niet weg dat een vergelijking met ander, niet-fiscaal boeterecht tot interessante inzichten kan leiden.

De afgelopen decennia heeft de bestuurlijke boete als handhavingsinstrument een hoge vlucht genomen. De bestuurlijke boete komt in tientallen wetten voor die betrekking hebben op allerlei verschillende beleidsterreinen, van sociale zekerheid tot verkeersrecht en van financiële wetgeving tot voedselveiligheid. Binnen deze afzonderlijke rechtsgebieden van zeer uiteenlopende aard is het boeterecht over het algemeen heel specifiek vormgegeven naar de bijzondere context van het betreffende beleidsterrein. Die eigenheid werkt ook door naar de straftoemeting, waardoor een complex geheel ontstaat die een methodologisch verantwoorde vergelijking bemoeilijkt.<sup>22</sup>

Daarom vond ik het geraten om af te zien van een systematische vergelijking met (clusters van) andere bestuurlijke boeteregelingen.

**1.5 Onderzoeksmethoden en -structuur**

In dit onderzoek hanteer ik twee onderzoeksmethoden: de *beschrijvende* onderzoeksmethode en de methode van *interne rechtsvergelijking*. In eerste instantie beschrijf ik de rechtsnormen met betrekking tot het proces van geïndividualiseerde straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht. Deze rechtsnormen zullen worden afgeleid uit de traditionele rechtsbronnen als het internationale verdragenrecht, de wet, beleid en rechtspraak. Vervolgens vergelijk ik het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht met elkaar. De verschillen die hierbij worden gevonden, zullen worden gezien uit het oogpunt van het van toepassing zijnde rechtsbeginsel en de specifieke context van het betreffende rechtsgebied. Voor het verklaren van bepaalde verschillen wordt tevens uitgeweken naar de vormgeving van niet-fiscaal bestuurlijk boeterecht (zie o.a. onderdeel 4.3.4).

*Onderzoekstructuur; fasen in een besluitvormingstraject*

Om een zuivere theoretische rechtsvergelijking tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht te kunnen maken, is vereist dat van dezelfde rechtsbeginselen wordt uitgegaan. Deze rechtsbeginselen worden geacht *algemene* rechtswaarden te vertegenwoordigen en hebben dus gelding binnen zowel het bestuurlijke boeterecht als het strafrecht.

Zoals gezegd is het onderzoeksobject gedefinieerd als *het proces van geïndividualiseerde straftoemeting binnen het fiscale bestuurlijke boeterecht*. Kenmerkend onderdeel van deze definitie is dat het een omschrijving van een *activiteit* betreft, namelijk het toemeten van een straf. Deze activiteit kan in bestuursrechtelijke context worden

<sup>22</sup> Zie ook eerdergenoemd rapport 'Referentiekaders geldboetes, Verslag van een onderzoek naar de hoogte en wijze van berekening van geldboetes in het bestuursrecht en het strafrecht', p. 4, ([www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)).

gezien als een bestuurlijk besluitvormingsproces; een besluitvormingsproces – te weten, de geïndividualiseerde straftoemeting – dat in het teken staat van het nemen van een specifiek besluit, namelijk de beslissing omtrent de hoogte van de boete.

Om in het algemeen een verantwoord besluit te kunnen nemen, zal de besluitvormende instantie verschillende activiteiten moeten ontplooien. Zo zal zij zich op de hoogte moeten stellen van het doel waarvoor de beslissingsruimte gegeven is, zij zal de nodige kennis over de relevante feiten en omstandigheden moeten vergaren en ook zal zij de verschillende belangen tegen elkaar af moeten wegen. In de Awb zijn al deze activiteiten in chronologisch opzicht terug te vinden en onder te verdelen in drie fasen; de fase van *voorbereiding*, de *besluitnemingsfase* en de *fase met betrekking tot het mededelen van het besluit*.<sup>23</sup> De voorbereidingsfase ziet op het vergaren van de eerdergenoemde nodige kennis, de fase van besluitneming op onder meer het waarderen en wegen van belangen, feiten en omstandigheden en de besluitmededeling op het kenbaar maken en de motivering van het besluit.

Gezien de omschreven activiteiten binnen de verschillende fasen én de bepalingen dienaangaande in de Awb, lijkt het aannemelijk dat binnen genoemde fasen achtereenvolgens het zorgvuldigheidsbeginsel (de voorbereidende of beeldvormende fase), het evenredigheidsbeginsel (de fase van besluitneming of oordeelsvorming) en het motiveringsbeginsel (in de fase van besluitneming) in hoofdzaak van toepassing zullen zijn.

In het strafrechtelijke proces van straftoemeting kan een soortgelijke gefaseerde aanpak worden onderkend. Zo beschrijft Schuyt in haar dissertatie ‘Verantwoorde straftoemeting’ fasen betreffende het *weten*, *waarderen en wegen* van de verschillende strafbeïnvloedende omstandigheden. Daarnaast ziet zij eveneens een rol weggelegd voor de strafmotivering bij de straftoemeting, in die zin dat de eerdergenoemde fasen de rechter helpen bij het vormen van de straf ‘en daarna bij het formuleren van een deugdelijke, verantwoorde strafmotivering’.<sup>24</sup> Hoewel Schuyt de motivering dus niet direct als onderdeel van het proces van *strafvorming* ziet, refereert ook zij aan het motiveren van de straf als sluitstuk van het gehele proces van *straftoemeting*. Zo bezien valt het door Schuyt beschreven model dus in hoofdlijnen samen met de eerdergenoemde fasen voor (bestuursrechtelijke) besluitvorming: het *weten* komt overeen met de *voorbereiding*, het *waarderen en wegen* vindt plaats tijdens de fase van *besluitneming* en de *strafmotivering* komt tot uitdrukking in de fase van *besluitmededeling*.

Aldus kan gesteld worden dat de algemene rechtsbeginselen betreffende de zorgvuldigheid, de evenredigheid en de strafmotivering zowel binnen strafrechtelijke als het bestuursrechtelijke straftoemetingsproces op een vergelijkbare wijze zijn gesitueerd.

Daarmee lijken de meest pregnante, voor de straftoemeting van belang zijnde rechtsbeginselen in beeld gebracht en daarmee de beginselen die onderwerp zullen zijn van onderzoek. Althans, voor zover het gaat om rechtsbeginselen die rechts-

<sup>23</sup> Zie bijvoorbeeld Hartmann, p. 54.

<sup>24</sup> Schuyt, p. 302.



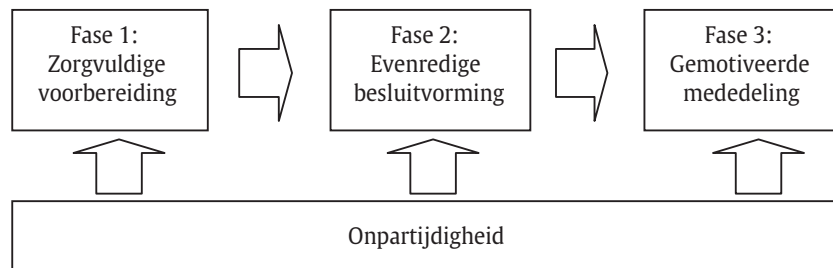
normen in de zin van zuivere gedragsvoorschriften voortbrengen. Immers is het onderzoeksobject als *activiteit* te bezien, waardoor de focus ligt op het achterhalen van rechtsnormen in de zin van gedragsvoorschriften. Echter, rechtsbeginselen kunnen naast een normerende functie ook andere functies hebben.<sup>25</sup> Dat wil zeggen dat ook andersoortige bepalingen, die weliswaar samenhangen met het proces van normstelling maar die 'sec' gezien geen *gedragsvoorschriften* zijn, een uitvloeisel kunnen zijn van rechtsbeginselen. Dergelijke *faciliterende* regels dragen bijvoorbeeld bij aan de werking, toepassing of handhaving van rechtsnormen. Ook regels ten aanzien van de (organisatorische) inrichting van het besluitvormingstraject kunnen hieronder worden geschaard. Een voorbeeld van een dergelijke, ondersteunende bepaling in het bestuurlijke boeterecht is de vereiste functiescheiding tussen degene die de overtreding constateert en de persoon die daadwerkelijk tot beboeting overgaat (artikel 10:3, vierde lid, Awb). Deze bepaling ziet namelijk niet direct op het handelen van de persoon in kwestie, maar op het mogelijk maken van een onpartijdige besluitvorming.

Het voorgaande brengt mij op het vierde en laatste rechtsbeginsel dat onderwerp zal zijn van dit onderzoek: het onpartijdigheidsbeginsel. Dit beginsel, dat samenhangt met het onafhankelijkheidsbeginsel, is zowel voor het fiscale bestuurlijke boeterecht als voor het strafrecht van groot belang. Het ziet op (het faciliteren van) een onpartijdige houding van het bestraffende bestuur en de strafrechter in het algemeen, en heeft dus ook betrekking op de geïndividualiseerde straftoemeting. Daarbij is van belang dat de faciliterende, ondersteunende werking van het onpartijdigheidsbeginsel tot gevolg heeft dat het doorwerkt binnen alle fasen van de straftoemeting en niet slechts op een deel. Van een vooringenomen strafbeslissers kan immers bezwaarlijk een objectief feitenonderzoek en een objectieve belangenafweging worden verwacht, met als waarschijnlijk gevolg een gebrekkige strafmotivering.

Samenvattend kan gesteld worden dat het onpartijdigheidsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel worden geacht een bepalende invloed in normerende of faciliterende zin te hebben binnen het proces van geïndividualiseerde straftoemeting.

Gezien het chronologisch verloop van het besluitvormingstraject omtrent een straftoemetingsbeslissing ligt het in de rede om in dit onderzoek bij de behandeling van de toepasselijke beginselen aan te sluiten bij deze tijdsvolgorde. Daardoor 'volgt' dit boek als het ware het straftoemetingsproces, waardoor eveneens een beeld kan worden gegeven van de wisselwerking tussen de verschillende beginselen (fasen). Aangezien de onpartijdigheid van de strafbeslissende instantie een cruciale rol vervult voor het gehele besluitvormingstraject, zal de uitwerking van dit beginsel voorafgaand aan de drie 'proces'-beginselen (het zorgvuldigheids-, het proportionaliteits- en het motiveringsbeginsel) worden beschreven. Schematisch weergegeven ziet dit er als volgt uit:

25 Zie ook de verschillende functies van rechtsbeginselen, zoals een normerende functie, die Schlössels onderscheidt (Schlössels e.a., p. 31 e.v.).



## 1.6 Opbouw van het onderzoek

Dit onderzoek zal aanvangen met een geschiedkundige verhandeling over het ontstaan van het fiscale bestuurlijke boeterecht (hoofdstuk 2) om inzicht te krijgen in dit rechtsgebied. Een verantwoorde beoordeling van rechtsstelsels vereist immers inzicht in hun historische ontwikkeling.<sup>26</sup> Specifiek zal daarbij aandacht worden besteed aan de wijze waarop de boeten in het verleden op maat werden gemaakt en welke beginselen en factoren daarbij van belang werden geacht. Door middel van bestudering van onder meer literatuur en de parlementaire geschiedenis wordt getracht het ontstaan van de geïndividualiseerde straftoemeting in fiscalibus in kaart te brengen.

In hoofdstuk 3 wordt in de context van dit onderzoek een rechtstheoretische uiteenzetting gegeven over algemene rechtsbeginselen en het internationale recht. Voor dit onderzoek – dat kortweg ziet op de wijze waarop de bestraffer de straf rechtens zou moeten toemeten – is namelijk allereerst van belang te beschrijven hoe het recht in het algemeen gedragsvoorschriften (rechtsnormen) kan voortbrengen. Gedragsvoorschriften waarop de betrokken actoren vervolgens kunnen worden aangesproken. Vandaar dat na een korte historische beschouwing over de evolutie van de democratische rechtstaat wordt ingegaan op de ontwikkeling van het denken over rechtsbeginselen en rechtsnormen. Ook wordt inzicht verschaft in de verhouding tussen de begrippen rechtsnorm, rechtsbeginsel en rechtswaarde. Het internationale verdragenrecht, de nationale wetgeving en beleidsregels en de rechtspraak worden daarna aan een onderzoek onderworpen.

De voor het straftoemetingsproces van belang zijnde rechtsbeginselen (zie het schema hiervoor) worden in rechtsnormatief opzicht per rechtsgebied ontleed in de hoofdstukken 4 tot en met 7. Per hoofdstuk zullen, na een korte inleiding van het rechtsbeginsel, de van belang zijnde rechtsbronnen worden nagelopen. Op onderscheiden onderdelen zal vervolgens het strafrecht met het fiscale bestuurlijke boeterecht worden vergeleken. Na elke vergelijking worden deelconclusies getrok-

<sup>26</sup> Zie Niessen 2010, p. 9.

ken met inachtneming van het van toepassing zijnde rechtsbeginsel en de specifieke context van het betreffende rechtsgebied.

Het beginsel van onpartijdigheid zal worden besproken in hoofdstuk 4. Eerder is reeds aangegeven dat dit ondersteunende beginsel onlosmakelijk is verbonden met de beginselen van zorgvuldigheid, evenredigheid en het motiveringsbeginsel. Van daar dat tevens aandacht zal worden besteed aan de samenhang tussen deze rechtsbeginselen. Overigens zal ook het belang van een onafhankelijke positie van de strafbeslissers aan de orde komen.

In hoofdstuk 5 komt het eerste beginsel van het gefaseerde proces van straftoemeting aan bod: het zorgvuldigheidsbeginsel. De nadruk wordt daarbij gelegd op de diepgang en reikwijdte van het onderzoek naar strafbeïnvloedende omstandigheden en het van belang zijnde bewijsrecht.

Op het evenredigheidsbeginsel, dat met name een rol speelt in de tweede fase van straftoemeting met betrekking tot een evenredige besluitvorming, zal worden ingegaan in hoofdstuk 6. Nader onderzoek zal worden verricht naar de van toepassing zijnde strafdoelen binnen de verschillende rechtsgebieden en de uitwerking daarvan in rechtsnormatief opzicht. Daarbij zal een beschrijving worden gegeven van de in het fiscale boeterecht voorkomende (categorieën en/of typen van) strafbeïnvloedende omstandigheden. Deze omstandigheden zullen daarna worden gespiegeld aan hun strafrechtelijke tegenhangers.

In hoofdstuk 7 zal het motiveringsbeginsel onder de loep worden genomen. Dit beginsel, dat zich in de derde en laatste fase van het straftoemetingsproces manifesteert, heeft binnen het strafrecht de afgelopen decennia een opleving doorgemaakt vanwege de aanhoudende roep om duidelijker strafvonnissen.

De conclusies met betrekking tot de probleemstelling zullen in hoofdstuk 8 worden verwoord. Daarbij zal per onderzocht rechtsbeginsel een lijst met aanbevelingen worden opgenomen ten behoeve van het doel van dit onderzoek; het verduidelijken van het theoretisch kader van het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht.



## HOOFDSTUK 2

# De geschiedenis van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht

### 2.1 Inleiding

De staatssecretaris van Financiën had reeds geruime tijd vóór de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb straftoemettingsbeleid uitgevaardigd zoals dat vandaag de dag is terug te vinden in de paragrafen 6 tot en met 8 van het BBBB. Dit beleid bestond ook al voordat de Awb het licht zag en zelfs ook voordat de bestuurlijke boete door het EHRM als een daad van strafvervolgning werd betiteld.<sup>1</sup> Naar aanleiding hiervan kan de vraag worden gesteld wat nu de herkomst en de grondslag is van de straftoemettingsparagrafen van het BBBB.

Bestuurlijke boeten komen al eeuwenlang voor in het belastingrecht. In de middeleeuwen al konden door de landsheer boeten worden opgelegd aan steden of gewesten die zich verzetten tegen de heffing van belastingen. Koopman refereert bijvoorbeeld aan een boete die de Waterlanders in 1447 vanwege het weigeren van schatting moesten betalen.<sup>2</sup> In dit hoofdstuk zal ik een overzicht geven van de ontwikkeling van de bestuurlijke boete in het belastingrecht vanaf de tijd van de Republiek, waarbij specifiek aandacht zal worden besteed aan de wijze van de, al dan niet individuele, straftoemeting.

Om een beeld te krijgen van de historische ontwikkeling van de straftoemeting van bestuurlijke boeten zal eerst onderzoek moeten worden verricht naar het ontstaan van de bestuurlijke boete als fenomeen. Alvorens terug in de tijd te gaan, zal ik vooraf een definitie geven van het begrip 'bestuurlijke boete'.

#### *Definitie van het begrip 'bestuurlijke boete'*

Vóór de inwerkingtreding van de Vierde tranche van de Awb, en dus voordat een wettelijke uitwerking van het begrip 'bestuurlijke boete' werd verkregen, hebben verschillende wetenschappers een omschrijving gegeven van het begrip bestuurlijke boete. Van der Poel<sup>3</sup> vermeldt dat de 'boete [...] direct uit de wet verschuldigd [is] en [...] zonder eenige rechterlijke tussenkomst, meestal zonder afzonderlijke

---

1 Het Öztürk-arrest: EHRM 21 februari 1984, Serie A. 73, NJ 1988, 937.

2 Zie Koopman, p. 177, die op zijn beurt verwijst naar Engels, p. 17-18 en p. 64-65.

3 Van der Poel 1942, p. 263.

administratieve procedure, door de administratie ingevorderd [wordt] en in daartoe leidende gevallen ook weer kwijtscholden of verminderd door de administratie zelf.<sup>4</sup> Koopman<sup>5</sup> definieert de bestuurlijke boete als een geldboete die de burger zonder tussenkomst van de rechter verschuldigd wordt wegens overtreding van een bestuursrechtelijk voorschrift. Feteris<sup>6</sup> gaat gelaagder te werk en definieert eerst het begrip sanctie als 'een maatregel die een reactie vormt op overtreding van een norm met een algemeen verbindend karakter, en die zowel preventief als bestraffend bedoeld is'. Vervolgens geeft hij de volgende nadere, meer specifieke kenmerken van de bestuurlijke boete: het repressieve of punitieve karakter, opgelegd door een bestuursorgaan, geen tussenkomst van een onafhankelijke rechter en de verplichting tot betaling van een geldsom.

In de Awb is inmiddels het begrip bestuurlijke boete gedefinieerd. Artikel 5:40, lid 1 Awb omschrijft de bestuurlijke boete als 'de bestraffende sanctie, inhoudende een onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom'. Het begrip bestraffende sanctie wordt in artikel 5:2, lid 1, sub c Awb omschreven als 'een bestuurlijke sanctie voor zover deze beoogt de overtreder leed toe te voegen'. In hetzelfde artikel (lid 1, sub a) wordt de bestuurlijke sanctie omschreven als een 'door een bestuursorgaan wegens een overtreding opgelegde verplichting of onthouden aanspraak'. Het begrip 'overtreding' wordt in artikel 5:1, lid 1 Awb gedefinieerd als 'een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift'. Resumerend kan dan de volgende definitie van het begrip bestuurlijke boete volgens de Awb worden gegeven:

*Een bestuurlijke boete is een door een bestuursorgaan opgelegde onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom, met de bedoeling leed toe te voegen, wegens een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijke voorschrift.*

In deze wettelijk definitie komen de daarvoor eerder genoemde elementen van de definities van bestuurlijke boeten terug. Voordat ik van deze wettelijke definitie abstraheer en ombouw naar de fiscale praktijk (in de door mij hierna gehanteerde werkdefinitie) wil ik enkele kanttekeningen plaatsen bij de 'onvoorwaardelijkheid' van de boete en het leedtoevoegingselement.

#### *Onvoorwaardelijke verplichting*

Wat de wetgever nu exact bedoeld met het onvoorwaardelijke verplichtingenkarakter van de bestuurlijke boete is niet geheel duidelijk. Tijdens de parlementaire

4 De omschrijving van Van der Poel lijkt tegenstrijdig te zijn. Immers kan de administratieve kwijtschelding of vermindering mijns inziens moeilijk anders worden opgevat dan als een administratieve procedure. Van der Poel heeft zijn dissertatie echter geschreven in het tijdperk dat het opleggen van een bestuurlijke boete nog bestond uit twee afzonderlijke bestuursrechtelijke besluitvormingstrajecten, te weten het boetebesluit en het (facultatief) daaropvolgende kwijtscheldings- of verminderingsbesluit. Ik neem dan ook aan dat hij met de zinsnede 'meestal zonder afzonderlijke administratieve procedure' alleen doelt op de totstandkoming van het primaire boetebesluit.

5 Koopman, p. 177.

6 Feteris, M.W.C., 2002, p. 7-8.

behandeling van de Vierde tranche Awb zijn daar geen woorden aan gewijd. Naar mijn mening heeft de wetgever duidelijk willen maken dat de bestuurlijke boete zich, als verschijningsvorm van een punitieve, leedtoevoegende sanctie, wezenlijk onderscheidt van de reparatoire herstelsancties, zoals de dwangsom. Daar waar een punitieve sanctie zich in beginsel alleen richt op het bestraffen van gedrag dat in het verleden heeft plaatsgevonden (retrospectief), is een reparatoire sanctie er mede op gericht om (alsnog) gewenst gedrag af te dwingen (prospectief). Het zijn derhalve twee verschillende afdoeningsmodaliteiten met een andere juridische context met een verschillend niveau van rechtsbescherming.<sup>7</sup> Dit wordt nog eens onderstreept door het feit dat bestuursorganen niet per definitie over beide sanctietypen beschikken. Dat laatste geldt ook voor de inspecteur: ook hij beschikt niet over de wettelijke mogelijkheid om een bestuurlijke dwangsom op te leggen. Zo kan de inspecteur naar mijn mening bijvoorbeeld niet een bestuurlijke boete aankondigen met de toezegging dat het uiteindelijke boetebedrag zal worden verminderd onder voorwaarde dat het ontdoken belastingbedrag alsnog wordt betaald.<sup>8</sup> Doet hij dat wel, dan riekt een dergelijke werkwijze naar het opleggen van een dwangsom met als doel herstel van de onrechtmatige toestand, waarbij de onrechtmatige toestand bestaat in het nog niet betaald hebben van de belasting. Kortom, met de term 'onvoorwaardelijk' wordt mijns inziens niets anders bedoeld dan dat het bestuursorgaan bij het opleggen van een bestuurlijke boete geen voorwaarden kan opnemen die belanghebbende op enigerlei wijze er toe zou verplichten om iets nader te doen of na te laten in het kader van de boeteoplegging.<sup>9</sup> In de hierna door mij gehanteerde werkdefinitie van het begrip bestuurlijke boete zal ik de term 'onvoorwaardelijk' dan ook laten vervallen. Duidelijk is dat het alleen kan gaan om een enkele verplichting tot betaling van een geldsom.

#### *Leedtoevoeging*

Over het leedtoevoegende karakter van de bestuurlijke boete het volgende. Zoals hiervoor is vermeld volgt het leedtoevoegende karakter van de bestuurlijke boete expliciet uit de definitie van een bestraffende sanctie volgens artikel 5:2, lid 1, sub c Awb: 'een bestraffende sanctie: een bestuurlijke sanctie voor zover *deze beoogt* de overtreder leed toe te voegen'. Met de term 'beogen' wordt een subjectief element in de definitie aangebracht. Het gaat namelijk om het oogmerk van leedtoevoeging van degene die de bestuurlijke boete oplegt. Het is derhalve niet van belang hoe de sanctie door de belanghebbende wordt ervaren of hoe er in objectieve zin naar wordt gekeken. De wetgever heeft in ieder geval aangegeven dat met het opleggen van een bestuurlijke boete per definitie leedtoevoeging wordt beoogd.<sup>10</sup> Dat wil echter nog niet zeggen dat in elk geval dat leedtoevoeging wordt beoogd dan ook per

<sup>7</sup> Zie ook Bröring, p. 37 e.v..

<sup>8</sup> Hieltjes omschrijft dit verschijnsel als 'wisselgeldpraktijk' (H.B. Hieltjes, 'Het nieuwe fiscale boeterecht', De Doelder e.a., p. 125-126).

<sup>9</sup> Dit neemt niet weg dat het opleggen van een boete uiteraard ook een prospectief, opvoedkundig en preventief karakter heeft. Het toekomstige goede gedrag kan echter niet op een juridisch afdwingbare wijze voortvloeien uit een boete die is opgelegd met betrekking tot eerder normoverschrijdend gedrag.

<sup>10</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 84.

definitie sprake is van een bestuurlijke boete. Dit leidt er toe dat ik voor het formuleren van de werkdefinitie een tweetal aannames zal doen. Ten eerste zal ik daar waar in het verleden de term 'boete' in bestuurlijke context is gebruikt, en ook aan de overige elementen van de werkdefinitie is voldaan, er van uitgaan dat sprake is van een bestuurlijke boete. En in de tweede plaats zal ik wanneer het woord 'boete' niet wordt gebezigd, maar er mijns inziens toch sprake is van een leedtoevoegend element in objectieve zin, aannemen dat het bestraffende orgaan in kwestie leedtoevoeging heeft beoogd.<sup>11</sup> Met deze tweede aanname wordt dus geabstraheerd van de subjectieve bedoeling van het bestraffende orgaan<sup>12</sup> door na te gaan in hoeverre er sprake is van een extra betalingsverplichting waarmee belanghebbende wat betreft zijn rechtspositie als het ware 'in de min' wordt gezet.<sup>13</sup>

Op grond van het voorgaande kom ik, voor de doeleinden van dit onderzoek, al abstraherend van de Awb-definitie en toegesneden op de fiscale praktijk, tot de volgende werkdefinitie van het begrip fiscale bestuurlijke boete:

*Een fiscale bestuurlijke boete is een door een met openbaar gezag bekleed orgaan,<sup>14</sup> dat belast is met heffen en innen van rijksbelastingen, opgelegde enkele verplichting ter betaling van een geldsom, waarmee naar objectieve maatstaven leedtoevoeging wordt beoogd, wegens een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig fiscaal wettelijk voorschrift.*

Met deze definitie in de hand ga ik vervolgens terug in de tijd naar het moment waarop de fiscale bestuurlijke boete zijn intrede doet. Het jaar 1806 is daarbij van cruciaal belang. In dat jaar trad namelijk op 1 januari het op 12 juli 1805 aangenomen Algemeen Stelsel in werking. Vóór het jaar 1806 is het heffen en innen van belastingen geen zaak van de rijksoverheid. Binnen de Nederlandse statenbond was het heffen en innen van belastingen gedecentraliseerd over de gewesten, en daarbinnen over de kwartieren, steden, dorpen en districten. Vanaf 1 januari 1806 zijn alle oude gewestelijke middelen en de belastingorganisaties die daarbinnen opereerden echter afgeschaft. De gewestelijke middelen worden gefaseerd vervangen door rijksbelastingen, die onderverdeeld worden naar zogeheten beschreven en onbeschreven middelen.<sup>15</sup> Ook wordt het heffen en innen van rijksbelastingen opgedragen aan één uitvoerende instantie, de Nederlandse Belastingdienst, die de plaats inneemt van de lokale belastingautoriteiten.

De intrede van het Algemeen Stelsel in 1806 houdt overigens niet in dat daarvoor, ten tijde van de (Bataafse) Republiek, er helemaal geen algemene belastingrichtlijnen waren die voor alle staten

11 Met andere woorden: "If it looks like a duck, swims like a duck and quacks like a duck, then it probably is a duck." Vrij naar James Whitcomb Riley (1849-1916).

12 In het verleden heeft men wel eens gedacht dat de 'verhoging' van een belastingaanslag niet als een bestraffing moest worden gezien, maar als een vorm van schadevergoeding. Zie onderdeel 2.5.4.

13 Bröring, p. 42.

14 Deze omschrijving is afgeleid van de definitie van bestuursorgaan volgens art. 1:1, lid 1 Awb. Zie Schlössels/Zijlstra, p. 86 e.v.

15 Het onderscheid tussen beschreven en onbeschreven middelen vertoont overeenkomsten met het huidige onderscheid tussen aanslag- (beschreven) en aangiftebelastingen (onbeschreven).



golden. Eén van de onderdelen van het Algemeen Stelsel is namelijk de heffing en inning van zogeheten convooien en licenten. De heffing van deze in- en uitvoerrechten, waarvan de tarieven al sinds 1586 voor alle staten door de Staten-Generaal werden vastgesteld, vond reeds plaats op grond van het Generaal Plakkaat van 31 juli 1725. In deze 'algemene douanewet' werden niet alleen de tarieven vastgesteld, maar ook bevatte het meer formele bepalingen, zoals de wijze waarop moest worden aangegeven en bepalingen over boeten en opsporingsbevoegdheden.<sup>16</sup>

Zowel Van der Poel<sup>17</sup> als Feteris<sup>18</sup> noemen het Generaal Plakkaat van 31 juli 1725 aangaande de convooien en licenten en het lastgeld op schepen als mogelijk oudste bron van de bestuurlijke boete in het belastingrecht. Reden te meer om in het kader van dit onderzoek eerst dit Generaal Plakkaat onder de loep te nemen, alvorens meer recente wet- en regelgeving te onderzoeken.

## 2.2 1725: Het Generaal Plakkaat van 31 juli 1725<sup>19</sup>

### 2.2.1 Wet- en regelgeving, algemeen

De convooi- en licentgelden zijn van oudsher vergoedingen van door de overheid verleende diensten. De convooigelden werden betaald voor bescherming tegen piraterij en oorlogsgevaar en de licentgelden betroffen vergoedingen voor rechten om met de vijand handel te drijven.<sup>20</sup> Gedurende de zestiende en zeventiende eeuw ontwikkelden de convooien en licenten zich tot gewone in- en uitvoerrechten. De opbrengsten van de convooien en licenten zijn vanaf die tijd met name bedoeld voor onderhoud en uitbreiding van de oorlogsvloot.

De invordering van de convooi- en licentgelden had plaats bij kantoren die aan de grenzen en de riviermonden waren gelegen. Voor alle in- en uitvoer waren vaste vaarwegen voorgeschreven en het was verboden om goederen te vervoeren buiten bepaalde uren van de dag. Het systeem van de in- en uitvoerrechten hield in dat invoerrechten werden betaald op de plaats waar werd uitgeladen en uitvoerrechten op de plaats waar werd ingeladen.

Aangifte moest worden gedaan door een schriftelijke, ondertekende verklaring van de koopman of diens gemachtigde. Nadat controle (visitatie) van de aangifte met bijbehorende betaling had plaatsgevonden, werden de ladings- of lossingsdocumenten uitgereikt en kon men aanvangen met laden of lossen. Zowel het ladingsdocument (het paspoort) als het lossingsdocument (het loscedul) gingen gepaard met een akte van afrekening (een kwitantie).

<sup>16</sup> Pfeil, p. 17 e.v..

<sup>17</sup> Van der Poel 1942, p. 268. Hij noemt nog meer voorbeelden w.o. bepalingen uit de Ordonnantie Impost Zeep van 10 oktober 1730, Ordonnantie Impost Zout van 1 januari 1750 (art. XXVIII) en art. XVIII van de Ordonnantie van den 50sten penning (Coll. Succ. Graafschap Zutphen).

<sup>18</sup> Feteris, M.W.C., 1993, p. 38-39.

<sup>19</sup> Recueil van alle de Placaaten, Ordonnantien, Resolutien, Instructies, Lysten en Waarschouwingen, betreffende de Admiraliteyten, convoyen, licenten en verdere zee-zaken, Het vierde deel, 1744 (Plakkaatboek, 1744, deel 4). Pagina 134 e.v. van dit plakkaatboek vermeldt het Placaat van de Staten-Generaal der Vereenigde Nederlanden op den ophef van de convoyen en licenten, mitsgaders op het lastgeldt op de Scheepen, van 31 juli 1725.

<sup>20</sup> Niessen 2010, p. 18.

Het toezicht aan de grenzen werd uitgeoefend door ‘cherchers’ en ‘toezieners’, die veelal opereerden vanaf zogeheten wachtschepen. Deze toezichthouders moesten vervolgens elke overtreding melden bij de Commies-Generaal, die dit op zijn beurt weer moest aangeven aan de Advocaat-Fiscaal. Deze laatste ging dan over tot vervolging voor het betreffende Admiraliteitscollege.

### 2.2.2 De bestuurlijke boetebepalingen

De meeste in het Generaal Plakkaat vermelde boeten werden in beginsel opgelegd naar vaste bedragen en waren vrijwel rechtstreeks uit hoofde van de wet verschuldigd. Daarbij werd over het algemeen niet gelet op de mate van verwijtbaarheid. Deze systematiek was overigens kenmerkend voor andere vormen van bestuurlijke beboeting ten tijde van de Republiek.

Een voorbeeld van een bestuurlijke boetebepaling is artikel 94 van het Generaal Plakkaat:<sup>21</sup>

“De schippers, na gedane visitatie komende op nieuws eenige goederen in te neemen, sullen andermaal seyn (aangifte, IK) moeten doen, en sal de nadere visitatie en klaringe op deselve wyse moeten geschieden, op *gelijke* (direct verschuldigde, IK) *boete* van driehonderd guldens.” Het Generaal Plakkaat van 1725 bevat meer van dit soort boetebepalingen.<sup>22</sup>

Uit artikel 81 van het Generaal Plakkaat volgt echter dat niet alle boeten werden opgelegd zonder oog te hebben voor de mate van verwijtbaarheid: “Geen schippers [...] vermogen de goederen te schepen of te laden [...] voor en aleer zij daar van vooraf van wegens de geïnteresseerden sullen hebben ontvangen, ende machtigh zijn de pasporten van van haare in te ladene goederen, op de boete van vijfhonderd guldens [...] Ten waare deselve den rechten genoegh konden bewijzen dat sulcks *buyten haare kennisse, of tegens haar wil* was geschiedt [...]”<sup>23</sup>

Hoewel ik niet met zekerheid kan zeggen dat dit daadwerkelijk volledig boeteverval met zich bracht,<sup>24</sup> meen ik in artikel 81 een tweetal strafuitsluitingsgronden te ontwaren: afwezigheid van alle schuld (hierna: *avas*) in de zin van feitelijke dwaling (‘*buyten haare kennisse*’) en overmacht (‘*tegens haar wil*’). Beide strafuitsluitingsgronden komen mij voor als schuldsluitingsgronden, waarmee ik het standpunt van Koopman, dat boeten ten tijde van de Republiek vrijwel steeds werden opgelegd

<sup>21</sup> Plakkaatboek, deel 4, 1744, p. 154.

<sup>22</sup> Van der Poel noemt de artikelen 102, 116 en 118 van het Generaal Plakkaat van 1725 als mogelijke boetebepalingen, maar spreekt tegelijkertijd zijn twijfel daarbij uit (Van der Poel 1942, p. 268). Koopman verwijst naar Feteris, die artikel 48 van het Generaal Plakkaat van 1725 als bestuurlijke boetebepaling bestempelt (Koopman, p. 177). Artikel 48 (Plakkaatboek, deel 4, 1744, p. 144) maakt echter niet expliciet melding van een boete (‘De schippers [...] komende te laden of te lossen, alvorens daar toe behoorlijk pasporten [...] bekoomen te hebben, sullen verbeuren vijf honderd guldens [...]').

<sup>23</sup> Plakkaatboek, deel 4, 1744, p. 151.

<sup>24</sup> Door het gebruik van het woord ‘tenzij’ (‘Ten waare...’) lijkt het er m.i. sterk op.

zonder dat gelet werd op schuld of opzet, wil nuanceren. Immers, als er destijds sprake was van een van de genoemde schulditsluitingsgronden, dan werd vermoedelijk niet tot beboeting overgegaan ondanks dat het beboetbare feit wel degelijk was begaan.

Schuld of opzet speelde dus wél een rol, in die zin dat in geval van achteraf geconstateerde *afwezigheid* van schuld of opzet (verwijtbaarheid) niet tot beboeting werd overgegaan. Beboeting had derhalve een alles-of-niets karakter. Was het beboetbare feit begaan en was er geen sprake van een schulditsluitende omstandigheid, dan was in beginsel de volledige wettelijke boete verschuldigd. Wanneer werd vastgesteld dat er wel een schulditsluitingsgrond aanwezig was, dan werd vermoedelijk geen boete opgelegd. Met de mate van verwijtbaarheid (opzet, grove schuld of lichte schuld) werd toentertijd geen rekening gehouden.

Ook merk ik op dat degene die van mening was dat hij een beroep op een strafuitsluitingsgrond kon doen, dit blijkbaar zelf diende te stellen en te bewijzen ('deselve den rechten genoeg konden bewysen').

### 2.2.3 De straftoemingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting

De boeten op grond van het Generaal Plakkaat, de wet in formele zin, werden in beginsel opgelegd naar vaste, maximale bedragen. Uit artikel 223 van het Generaal Plakkaat van 1725 volgt zelfs dat het de ambtenaren wettelijk niet was toegestaan om een lagere boete dan de wettelijke boete op te leggen.<sup>25</sup> Werd er in strijd met dit verbod toch een lagere boete opgelegd (gecomposeerd<sup>26</sup>), dan liep de ambtenaar het risico zelf voor de boeten aansprakelijk te worden gesteld en eventueel ontslagen te worden uit het ambt. Voor de betreffende belastingplichtige betekende dit dat de getroffen regeling, het gedeeltelijke boeteverval, nietig was en dat hij derhalve volledig aansprakelijk bleef voor het volledige boetebedrag, behoudens zijn recht van regres jegens de betrokken ambtenaar.<sup>27</sup>

Zo op het eerste oog leek er dus weinig ruimte te zijn om de boete af te stemmen op de ernst van het individuele geval. Het verbod tot compositie is echter niet absoluut. In artikel 224 van het Generaal Plakkaat van 1725 wordt gemeld dat door de Admiraliteitscolleges onder andere tot compositie kan worden overgegaan indien

25 Artikel 222 luidt: "En sullen gehouden zijn de boetens en straffen te vorderen en te vervolgen, sonder enige conniventie (oogluikende toelating, IK) of dissimulatie (verheimelijking van gebreken, IK) en sonder daar over te mogen composeeren (afkoop van straf, IK)...".

26 Van der Poel gaat in zijn dissertatie dieper in op de historische achtergronden van de 'compositie over de boete', zijnde het treffen van een schikking met betrekking tot de hoogte van de boete, en de 'dispensatie van belastingen' (Van der Poel 1942, p. 285 e.v.).

27 Zie artikel 223: "Sullende de voorschreve compositie of dispensatie daarenboven van geen effect zijn, en de koopluysden, schippers of voerluysden dien onvermindert gehouden zijn de volle boetens te betalen, daar inne sij volgens het tegenwoordig Placaat vervallen sullen zijn, behoudens derselve actie en regres, ten laste van de officieren die de compositie gedaan of in den dispensatie bewillight sullen hebben ende voorbehoudens meede aan het landt de calangie (aanklacht, IK) ende actie ten laste van deselve officieren."

de betrokkene hiermee akkoord is. Volgens Engelhard werd in de praktijk vooral gecomponeerd wanneer goede trouw aannemelijk was.<sup>28</sup>

Vaak was het overigens de Advocaat-Fiscaal van de betrokken Admiraliteit die tot beoordeling en afhandeling overging met de betrokkene.<sup>29</sup> Bij de afdoening zou het veelal te omslachtig zijn om iedere keer de Staten-Generaal in de zaak te betrekken. Ook werd soms door de Admiraliteitsambtenaren buiten de Advocaat-Fiscaal om gecomponeerd. Wanneer dit vervolgens aan de Staten-Generaal werd gerapporteerd, dan werd het betreffende Admiraliteitscollege hierop gewezen. Overigens is het nog maar de vraag hoe vaak er daadwerkelijk melding werd gemaakt van dergelijke ongeoorloofde composities. Door de (lokale) gewoonten onstond er hier en daar een compositiepraktijk bijvoorbeeld om de handel naar zich toe te trekken. Sommige van deze gewoonten werden nota bene door de Staten-Generaal gehonoreerd. Van der Poel merkt nog op dat, hoewel de Staten-Generaal alle anderen verbood te componeren, er geen bezwaar was dat de Staten-Generaal zélf tot compositie overgingen.<sup>30</sup>

Hoe het ook zij, op de hiervoor beschreven wijze kon er toch in enige mate rekening worden gehouden met de ernst van het individuele geval. Een welwillende koopman, die zich aan een geringe overtreding schuldig had gemaakt als gevolg van onwetendheid of onachtzaamheid of de buitenlandse handelsman, die niet op de hoogte kon zijn van de lokale wet- en regelgeving, moest niet even zwaar gestraft worden als de notoire ontduiker. Daarnaast wilde men de buitenlandse koopman met een zekere welwillendheid tegemoet treden om de handelsrelaties niet te schaden.<sup>31</sup>

#### 2.2.4 Een “strickte en egale practijck”

Ondanks de formele compositieregeling en de ontstane compositiepraktijk bleven de Staten-Generaal het uitgangspunt huldigen dat met het Generaal Plakkaat van 31 juli 1725 een begin moest worden gemaakt met een “strickte en egale practijck” teneinde onder andere een ongelijke behandeling van personen bij het vervolgen van fraude tegen te gaan.

In de considerans van het Generaal Plakkaat van 31 juli 1725 werd dit standpunt als volgt verwoord:

*“Dat oock in het ondersoecken en agterhalen van de selve frauden en onbehoorlycke handelingen, en in het straffen van dien, soo goede en eenparige ordre en voet niet is gehouden, als der Landen dienst, en der Ingezetenen welvaart komt te vereyssen, en bij Onse voorige Ordonnantien gestatueert is.”*<sup>32</sup>

<sup>28</sup> Engelhard, p. 319.

<sup>29</sup> De Advocaat-Fiscaal fungeert onder meer als een soort openbaar aanklager (artikel 223 bezigt de term ‘officier’), want hij moet de vervolging instellen (Engelhard, p. 206-207).

<sup>30</sup> Van der Poel noemt dit dispensatie van eigen voorschrift (Van der Poel 1942, p. 173).

<sup>31</sup> Zie Engelhard, p. 320.

<sup>32</sup> Plakkaatboek, deel 4, 1744, p. 134.

Bovenstaande passage zou mijns inziens als een uitwerking van het gelijkheidsbeginsel kunnen worden gezien. Door de slechte financiële positie van de Republiek, de voortdurende fraude en het, uit commerciële overwegingen, toestaan van die fraude was het nodig om fors op te treden. Niet alleen tegen de fraudeurs zelf, maar ook tegen die Republieken en haar onderdanen, die het met de handhaving van de voorschriften niet zo nauw namen. Vandaar dat de Staten-Generaal niet slechts met betrekking tot het heffen van belastingen, maar ook aangaande het bestraffen van fraudeurs sterk vasthielden aan hun wettelijke boetetarieven. Mijns inziens kan hier dan ook gesproken worden van een doorgeschoten vorm van het gelijkheidsbeginsel, omdat de formele regelgeving vrijwel geen ruimte liet om in geval van beboeting andere beginselen, waaronder bijvoorbeeld het evenredigheidsbeginsel, toe te passen.

## 2.3 1806: De Wet op de Personeele Belasting

### 2.3.1 Wet- en regelgeving, algemeen

Met de inwerkingtreding van de Personeele Belasting in 1806 werd een aantal andere belastingen vervangen die in de afzonderlijke republieken en gewesten onder verschillende benamingen werden geheven, zoals Hoofdgeld, Haardgeld, Familiegeld en Haardstedegeld.<sup>33</sup> De Personeele Belasting was een directe, evenredige belasting die geheven werd naar verschillende grondslagen van vermogen, waaronder de huurwaarde van de woning, de waarde van het meubilair en het aantal dienstboden. Ter bepaling van deze waarden werd uitgegaan van de eigen aangifte (zelftaxatie) van de belastingplichtigen. Hiertoe werden door de lokale besturen jaarlijks aangiftebiljetten uitgereikt, welke bij de districtsontvanger ingediend konden worden gedurende de periode 1 mei tot 30 juni. Ook was het mogelijk om de aangifte als het ware te laten verzorgen door taxateurs, die de waarden tegen een geringe vergoeding taxeerden. Deed een belastingplichtige echter zelf aangifte, dan stond het de ontvanger vrij om in geval van een vermeende te lage aangifte een taxatie van overheidswege uit te laten voeren. Was de door de belastingplichtige aangegeven waarde aanzienlijk lager dan de waarde volgens de door de ontvanger ingeroepen taxateur, dan werden de kosten van de taxatie op de belastingplichtige verhaald en werd eveneens een boete opgelegd. Als de belastingplichtige aan wie een aangiftebiljet was uitgereikt in het geheel geen aangifte indiende, dan ging de ontvanger onmiddellijk zelf tot taxatie over en werd tevens beslag gelegd (meubilair).

Het hiervoor beschreven verschil tussen zelftaxatie en ontvangerstaxatie brengt Sickenga tot de conclusie dat belastingplichtigen zich eenvoudig konden vrijwaren van alle boeten door te kiezen voor taxatie door een door de ontvanger aangewezen taxateur.<sup>34</sup>

<sup>33</sup> Engels, p. 185.

<sup>34</sup> Sickenga 1865, p. 158.

### 2.3.2 Voorbeelden van bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten

In de Wet op de Personeele Belasting van 1806 (hierna: Wet PB 1806) komen verschillende bepalingen voor met betrekking tot vaste en variabele boeten.<sup>35</sup> Vaste boeten werden onder meer belopen voor het niet meewerken bij het beschrijven van het onroerende goed (boete van honderd gulden, artikel 3 Wet PB 1806), in geval van afwezigheid bij het beschrijven van het onroerende goed (boete van twaalf gulden, artikel 4 Wet PB 1806)<sup>36</sup> en bij het niet-afgeven van een extract (boete van honderd gulden, artikel 26 Wet PB 1806). De variabele boeten waren afhankelijk van de hoogte van de extra verschuldigde belastingen als gevolg van waarderingsverschillen (artikel 18 Wet PB 1806), de hoogte van de niet-aangegeven jaarhuur (artikel 24 Wet PB 1806) en het aantal maanden waarmee de termijn voor het aanleveren van de noodzakelijke informatie werd overschreden (artikel 27 Wet PB 1806).

De bestuurlijke boeten in de Wet PB 1806 hebben mijns inziens over het algemeen<sup>37</sup> een duidelijk leedtoevoegend strafkarakter. Dit blijkt uit onder meer de gehanteerde termen, zoals 'boete' en 'straffen',<sup>38</sup> maar ook uit het feit dat boeten waren verschuldigd terzake van formaliteiten, zonder dat direct sprake was van een belastingnadeel; men kwam daardoor 'in de min'.<sup>39</sup> Ook de variabele boeten betroffen vaak een veelvoud van het belastingnadeel, zodat ook deze boeten een leedtoevoegende, punitieve werking hadden.

### 2.3.3 De straftoemetingbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting

Algemene bepalingen over matiging of kwijtschelding van de bestuurlijke boeten zijn niet te vinden in de Wet PB 1806. Uit het enkele feit dat deze wet niet slechts vaste boeten maar ook variabele boeten voorschreef volgt echter dat in voorkomende gevallen rekening kon worden gehouden met de ernst van het individuele geval. Immers hoe hoger het bedrag dat bijvoorbeeld na taxatie van overheidswege alsnog betaald moest worden, des te hoger was het bedrag van de boete.<sup>40</sup> En hoe langer

35 Onder een vaste boete versta ik een vaststaand, absoluut boetebedrag dat opgelegd wordt per afzonderlijke overtreding. Variabele boeten zijn alle overige niet-vaste boeten.

36 Van deze boete kon men zich bevrijden als men zich binnen acht dagen na de (ambtshalve) beschrijving bij de ontvanger meldde en om een aangiftebiljet verzocht.

37 Overigens twijfel ik over het leedtoevoegende karakter van de boete van artikel 27 Wet PB 1806. Dit artikel bepaalt dat een boete van vijftientwintig gulden zal worden geheven voor elke maand dat de belastingplichtige in verzuim is bepaalde bescheiden zoals (kopieën van) huurcontracten in te dienen. Een dergelijke boetebepaling heeft naar mijn mening aardig wat weg van een dwangsom, wat niet wegneemt dat ook zo'n dwangsom door de toenmalige overheidsinstantie als leedtoevoegend kon zijn bedoeld.

38 De aanhef van artikel 24 Wet PB 1806 luidt nota bene "straffen der fraudeurs".

39 Zie onderdeel 2.1.

40 Artikel 18 Wet PB 1806 schrijft een boete voor van vijfmaal het bedrag van de belasting (den impost).

men wachtte met het aanleveren van (kopieën van) huurcontracten en dergelijke, des te hoger werd de boete.<sup>41</sup>

Overigens werd ook niet op elke slak zout gelegd. Indien de door de overheid vastgestelde taxatiewaarde hoger was dan de waarde volgens de opgaaf van de belastingplichtige, dan bleef een boete achterwege als het verschil niet meer bedroeg dan tien procent.<sup>42</sup>

Uit artikel 24 van de Wet PB 1806, betreffende de 'straffen der fraudeurs', volgt verder dat de wetgever tevens oog had voor maatwerk in strafverzwarende zin:

*"Wanneer iemand bevonden mogt worden eenige Perceelen, waar van hij gehouden is den Impost te voldoen, ter kwader trouw te hebben verzwegen en niet opgegeven, [...] zal de zodanige voor de eerste maal, vervallen in eene Boete van vier honderd Guldens, of, de verzwegene Huur of Pacht meerder dan honderd Guldens in het Jaar komende te bedragen, gelijk aan vier maal een heel Jaar Huur of Pacht van het verzwegene of te laag aangegevene Perceel, en, voor de tweede maal over eene dergelijke fraude gecalanceerd (aangeklaagd, IK) wordende, in eene Boete van acht honderd Guldens, of de verzwegene Huur of Pacht meer dan honderd Guldens in het Jaar komende te bedragen, gelijk aan acht maal een geheel Jaar Huur of Pacht van het verzwegene of het te laag aangegevene Perceel."*

Bovenstaande boetebepaling herbergt mijns inziens een drietal elementen die verband houden met algemene en individuele straftoemeting. In de eerste plaats is dat het element *kwader trouw*. Hoewel de wettelijke term 'kwade trouw' in het huidig tijdgewricht alleen een rol speelt in de navorderingssfeer<sup>43</sup>, kan deze term in de context van de boetebepaling van artikel 24 moeilijk anders worden opgevat als 'opzettelijk'. De boete van artikel 24 Wet PB 1806 kon dus waarschijnlijk niet opgelegd worden wanneer hooguit sprake was van grove schuld. De mate van verwijtbaarheid was derhalve denkkelijk wel degelijk van belang in het kader van de algemene straftoemeting.

Het tweede element dat ziet op individuele straftoemeting is de mix van vaste en variabele boetetarieven. Deze mix heeft tot gevolg dat er een *minimumboete* gold (van vierhonderd of achthonderd gulden) ongeacht de hoogte van het belastingnadeel. Deze minimumboete pakt mijns inziens strafverzwarend uit in die gevallen waarin toepassing van het variabele boetetarief zou leiden tot een boete die lager is dan de minimumboete. Deze strafverzwaring vindt vermoedelijk zijn rechtvaardiging in het feit dat de boete slechts in geval van kwade trouw kon worden opgelegd. De wetgever vond blijkbaar dat het opzettelijk foute gedrag 'an sich' met een zekere minimumboete moest worden vergolden, los van het belastingnadeel.

41 In artikel 27 Wet PB 1806 staat dat een boete van vijftientwintig gulden zal worden opgelegd voor iedere maand die verstrijkt na de uiterste inlevertermijn voor het indienen van o.a. huurcontracten. Deze bepaling heeft daarmee ook iets weg van een dwangsom.

42 In dat geval hoefde de belastingplichtige ook niet op te draaien voor de taxatiekosten (zie artikel 18).

43 Zie artikel 16, lid 1 AWR. De Hoge Raad heeft uitgemaakt dat voor navorderingen op grond van kwade trouw minimaal sprake moet zijn van voorwaardelijk opzet (Hoge Raad 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, BNB 2011/59, met noot J.A.R. van Eijdsen, NTFR 2010/2830, met noot Jansen).

Ten derde speelt *recidive* een duidelijke rol in de boetebepaling van artikel 24 Wet PB 1806. Gaat de belastingplichtige voor de eerste keer in de fout, dan krijgt hij een boete van vierhonderd gulden of, als dit hoger is, een boete van viermaal de niet of te laag aangegeven jaarhuur of -pacht. Mocht de belastingplichtige voor de tweede maal een misstap maken, dan wordt het dubbele boetetarief berekend.

#### 2.3.4 Vaste en variabele boete, straf naar mate van schuld

Met de introductie van een stelsel van vaste en variabele boeten in de Wet PB 1806 lijkt het evenredigheidsbeginsel voorzichtig zijn intrede te doen op bestuurlijk boetegebied. Vaste boeten hebben voor belastingplichtigen het nadeel dat er weinig ruimte lijkt te zijn om boeten te verlagen, maar daar staat tegenover dat de vaste, wettelijke boete ook meteen de maximale boete is. Variabele boeten daarentegen worden afhankelijk gemaakt van de hoogte van het belastingnadeel of de mate waarin een wettelijke termijn is overschreden. Hiermee wordt een meer evenredige boetepraktijk mogelijk, waarbij aangetekend moet worden dat er geen wettelijke maxima werden gehanteerd.

Ook wordt een begin gemaakt met beboeting naar mate van verwijtbaarheid door in artikel 24 Wet PB 1806 de boete te koppelen aan opzet. 'Straf naar mate van schuld' komt om de hoek kijken.

### 2.4 1859: De Successiewet

#### 2.4.1 Wet- en regelgeving, algemeen

Eén van de onderdelen van het Algemene Stelsel van 1806 was het onbeschreven middel successierecht,<sup>44</sup> te vergelijken met onze huidige erfbelasting. De ordonnantie van 1805 betreffende het successierecht heeft in eerste instantie gegolden tot 1 januari 1812. Na inlijving bij Frankrijk werd namelijk de Franse successiewetgeving<sup>45</sup> van kracht. Direct na het herstel van de onafhankelijkheid werd deze Franse successiewetgeving echter weer afgeschaft<sup>46</sup> en werd het oude successierecht van de ordonnantie van 1805 opnieuw ingevoerd. Deze herleving van het oude successierecht van 1805 gold echter alleen voor de noordelijke provinciën en niet voor de zuidelijke; daar bleef de Franse successiewetgeving, de *Frimairewet*, van kracht. Op 1 januari 1818<sup>47</sup> kwam aan deze discrepantie een eind toen de verschillende regelingen met betrekking tot belasting op verervingen werden vervangen door een uniforme successiewetgeving. De wet van 1817 heeft, met enkele tussentijdse wijzigingen, gegolden tot 1 juli 1859.

Om de successiewet meer in lijn te brengen met de op 1 oktober 1838 ingevoerde Nederlandse burgerlijke wetgeving en om het aantal rechtszaken te verminderen, is

<sup>44</sup> Ordonnantie van 4 oktober 1805.

<sup>45</sup> 22 *Frimaire* jaar VII, Bulletin des lois no. 248, 12 december 1798.

<sup>46</sup> Artikel 15 besluit van de Souvereine Vorst van 23 december 1813, Stb. 1813, 17.

<sup>47</sup> Wet van 27 december 1817, Stb. 1817, 37.



besloten om de wet van 1817 te vervangen met ingang van 1 juli 1859.<sup>48</sup> Deze nieuwe wet regelde het successierecht, het recht van overgang van onroerende zaken bij overlijden en het recht van overgang van effecten.

#### 2.4.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten

De Successiewet van 1 juli 1859 (hierna: SW 1859) kent verschillende variabele boeten. De variabele boeten zijn onder meer afhankelijk van het verschuldigde recht en de periode dat men in verzuim is. Zo bepaalt artikel 21 SW 1859 dat een variabele boete van een vierde van het verschuldigde recht wordt belopen in geval van een aangifteverzuim. Wanneer geen recht verschuldigd is en er toch sprake is van verzuim, dan wordt een boete van vijf gulden opgelegd voor iedere week dat men in verzuim is. Ook in artikel 34 SW 1859 is sprake van een tijdsafhankelijke boete, namelijk vijftientig gulden voor iedere week dat men verzuimt om de eed af te leggen.

Volgens artikel 36 SW 1859 wordt dezelfde boete als die van artikel 21 SW 1859 opgelegd, wanneer achteraf blijkt dat er een onjuiste of onvolledige aangifte is gedaan. Ook wordt in artikel 36 SW 1859 geregeld dat degene die zijn onschuld kan bewijzen zich kan vrijwaren van die boete.

In sommige gevallen wilde de inspecteur een nadere taxatie van de aangegeven onroerende goederen. Als bleek dat de getaxeerde waarde tenminste een achtste meer bedroeg dan de aangegeven waarde, dan werd het nageheven recht verdubbeld met 'eene daarmee gelijkstaande som, als boete' (artikel 38 SW 1859).

In artikel 39 SW 1859 wordt bepaald dat het vrijwillig verbeteren door de belastingplichtige niet met zich brengt dat geen boete wordt opgelegd; ook al leidt de vrijwillige verbetering tot een na te heffen bedrag dat minder bedraagt dan een achtste van de aangegeven waarde, dan wordt toch een boete opgelegd van een vierde van de naheffing.

Indien de verschuldigde belasting niet op tijd werd betaald, dan werd een boete opgelegd van tien procent van het verschuldigde recht (artikel 55 SW 1859).

Artikel 65 SW 1859 bepaalt dat de boeten niet kunnen worden verhaald op de erfgenamen van degene aan wie de boeten zijn opgelegd.

De termen 'boete' en 'verhooging' worden in de Successiewet van 1859 door elkaar gebruikt, maar onder meer artikel 21 SW 1859 maakt duidelijk hoe de ene term zich tot de andere verhoudt: "Het bedrag van de verschuldigde regten wordt, na de beteekening van het dwangschrift, met een vierde daarvan, *als boete*, verhoogd." Kortom, een 'verhooging' is in deze context een ander woord voor 'boete'; de term 'verhooging' zegt slechts iets over de *systematiek* waarmee de boete wordt opgelegd.

<sup>48</sup> Wet van 13 mei 1859, Stb. 1859, 36.

*Strafuitsluitende omstandigheid: vrijwillig verbeteren, inkeren (artikel 36 SW 1859)*

In artikel 36 SW 1859 onderken ik een regeling die ik vergelijkbaar acht met de inkeerbepaling van artikel 67n AWR (oud).<sup>49</sup> De betreffende regeling komt er op neer dat belastingplichtigen die er achter komen dat sprake is van 'eenige andere verkeerde opgave of verzwijging', slechts worden beboet indien zij 'geene nadere aangifte hebben gedaan'. Met andere woorden, wanneer wél een nadere, verbeterde aangifte wordt gedaan, wordt geen boete opgelegd.

De regering zegt het volgende over deze 'inkeerregeling':

*"Het staat den aangever ten allen tijde vrij om, tegen betaling van het gewone regt, zonder eenige poenaliteit de waarde te verhogen, zodra hij [...] mogt bespeuren, dat hij te laag heeft aangegeven. Tegenover dat regt, kan het niet onbillijk wezen, dat, bijaldien hij blijft stilzitten in de hoop dat de simulatie (de verkeerde voorstelling van zaken, IK) niet zal worden ontdekt, hij eene boete betale wanneer de poging tot ontduiking aan het licht komt. Maar, bovendien, zoo hij ook dan nog, zonder poenaliteit te belooopen, kan verhoogen, dan zou dit uitloopen op eene aanmoediging om altijd en in elk geval te laag aan te geven; dan zouden de aangevers gaan speculeren op de mogelijkheid, dat hunne te lage aangifte niet binnen de termijn van drie jaren werd ontdekt; want, in geval van ontdekking zou hun toestand toch niet nadeeliger wezen, dan die in geval van deugdelijke aangifte zou geweest zijn; dan zou er geen band, geen reden hoegenaamd bestaan, die tot het aangeven, zelfs niet van de vermoedelijke waarde zou nopen, en zou dus de gansche zaak eenig en alleen en uitsluitend aan het toezigt en het dikwijls moeilijk te doene onderzoek der ambtenaren zijn overgelaten. Dit zou noodwendig op de rigtige inning der belasting uiterst schadelijk terugwerken. De Regering hoopt dat het nut, ja de onvermijdelijkheid dier bepaling bij nader inzien niet zal worden ontkend. Die eerlijk en deugdelijk heeft aangegeven, kan de waardering (aangenomen dat zij ook in een dergelijke geval eens wierd gevraagd) met gerustheid afwachten en heeft noch boeten noch kosten te vrezen, zodat de weglating der bepaling zich in eene bescherming van den minder eerlijken aangever zou oplossen."*<sup>50</sup>

Uit bovenstaande passage kan mijns inziens worden afgeleid dat de regering voornemens is om verbetergedrag te belonen door in een dergelijk geval geen boete op te leggen. Ook volgt mijns inziens uit de bewoordingen 'zonder eenige poenaliteit' enerzijds dat de boeten op grond van de SW 1859 wel degelijk straffen waren en anderzijds dat die straffen (boeten) in bepaalde gevallen achterwege werden gelaten, namelijk wanneer sprake was van 'inkeer'.

#### 2.4.3 De straftoemetingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting

In een van de voorgangers van de SW 1859, te weten de Successiewet van 31 mei 1824 (hierna: SW 1824),<sup>51</sup> kwam reeds een wettelijke kwijtscheldingsmodaliteit voor met betrekking tot belasting, verhogingen en boeten: artikel 29 SW 1824. Artikel 60 SW 1859 borduurt hierop voort:

49 Althans, zoals die gold van 1 januari 1998 tot en met 31 december 2010. In die periode was artikel 67n AWR zo vormgegeven dat een rechtmatige vrijwillige verbetering algeheel vergrijpboeteverval met zich bracht.

50 Memorie van Beantwoording van het Voorloopig Verslag der Commissie van Rapporteurs (TK, vergaderjaar 1857-1858, Bijlagen 89<sup>ste</sup> vel, nr. XVI.4, p. 352/353.

51 Wet van 31 mei 1824, Stb. 36.

Wij behouden Ons voor om, in bijzondere gevallen, van wege dwaling of onwillig verzuim in de aangifte of in de nakoming van andere voorschriften dezer wet, kwijtschelding, vermindering of teruggave van regten, van verhooging van regt of van boete te verleen.

*Totstandkoming, relatie met Grondwet (gratie)*

In eerste instantie was de regering niet van plan om de 'oude' kwijtscheldingsbepaling van artikel 29 SW 1824 over te nemen in de nieuwe SW 1859. Tijdens de parlementaire behandeling van de Zegelwet van 1843<sup>52</sup> was namelijk vrij stevig gedebatteerd over de 'grondwettigheid' van een dergelijke bepaling.<sup>53</sup> Deze kritiek was echter voornamelijk gericht tegen de kwijtscheldingsbevoegdheid ten aanzien van de *belasting* en niet zozeer tegen het kwijtschelden van *boeten*. Over de kwijtscheldingsbevoegdheid met betrekking tot boeten werd in de Tweede Kamer tijdens de behandeling van de concept-Zegelwet van 1843 het volgende opgemerkt:

*"Wat betreft de bevoegdheid om kwijtschelding of vermindering van boete te verleen, zoo zal het wel geen betoog behoeven dat dit niet alleen niet strijdt, maar zelfs volkomen in overeenstemming is met de Grondwet, daar toch bij art. 66<sup>54</sup> in den meest uitgestreken zin het regt van gratie aan den Koning is toegekend."*<sup>55</sup>

Voor zover het de boete betrof, vonden enkele kamerleden de bepaling dus niet *strijdig* met de Grondwet maar wellicht *overbodig*; deze bevoegdheid van de Koning was immers al neergelegd in artikel 66 van de Grondwet. De regering heeft met betrekking tot de discussie omtrent de herinvoering van de kwijtscheldingsmodaliteit van artikel 29 SW 1824 in de SW 1859 vervolgens de bal bij de kamer neergelegd:

*"Het hier ter sprake gebrachte onderwerp is niet van belang ontbloot. Het is ook bij de Regering ernstig overwogen; doch zij heeft gemeend eene bepaling als die van art. 29 der wet van 31 Mei 1824 (Staatsblad n°. 36) hier niet te moeten voorstellen, niet omdat zij die niet wenschelijk zou oordeelen, maar omdat zij, in zekeren zin en mate, zou kunnen gezegd worden daarin voor zich zelve eene bevoegdheid te vragen, welke bij de discussien omtrent de wet op het regt van zegel van 3 October 1843 (Staatsblad n°. 47), werd genoemd in strijd met de Grondwet; 't geen, evenwel, ook toen niet zonder repliek gebleven is. Zij meende deze zaak aan het oordeel der Kamer te kunnen en te mogen overlaten, omdat de bepaling tot eene behoorlijke uitvoering der wet, tot eene rigtige inming der belasting, niet onontbeerlijk is, en dus de uitvoerende magt, ook zonder de bedoelde bevoegdheid zich van hare taak kan kwijten [...]"*<sup>56</sup>

Uit bovenstaande reactie van de regering maak ik op dat het haar nog steeds om het even is of de kwijtscheldingsbevoegdheid ten aanzien van boeten in de SW 1859

<sup>52</sup> Wet van 3 oktober 1843, Stb. 47.

<sup>53</sup> Zie TK, vergaderjaar 1842-1843, Handelingen, Vel 123, p. 489-498. In artikel 44 van het wetsontwerp aangaande de zegelrechten stelde de regering een met artikel 29 SW 1824 overeenkomende bepaling voor.

<sup>54</sup> Artikel 66 Grondwet luidde ten tijde van de parlementaire behandeling van de Zegelwet 1843 als volgt: De Koning heeft het regt van gratie, na ingewonnen advies van den Hoogen Raad der Nederlanden.

<sup>55</sup> TK, vergaderjaar 1842-1843, Handelingen, Vel 124, p. 493.

<sup>56</sup> Voorloopig Verslag der Commissie der Rapporteurs voor het Ontwerp van Wet op het regt van successie en van overgang (TK, vergaderjaar 1857-1858, Bijlagen 67<sup>ste</sup> vel, nr. XVI.3, p. 266).

wordt opgenomen, omdat die bevoegdheid reeds een gegeven is en in overeenstemming met het grondwettelijke gratierecht van de Koning. Daarmee doet de regering mijns inziens impliciet een uitspraak over hoe zij destijds tegen fiscale bestuurlijke boeten en de kwijtschelding daarvan aankeek: die beschouwde zij respectievelijk als straffen en als strafvermindering. Immers is het verlenen van gratie het opheffen of verlichten van de gevolgen van een strafvonnis.<sup>57</sup>

Uiteindelijk is de regering er toch toe overgegaan om in de SW 1859 zelf een kwijtscheldingbepaling op te nemen. Ik vermoed dat de gewijzigde redactie van het grondwettelijke gratie-artikel daaraan debet is. In 1848 is artikel 66 van de Grondwet namelijk scherper afgebakend, waaronder de bepaling dat het koninklijke gratierecht alleen gold voor 'straffen, door regterlijke vonnissen opgelegd'.<sup>58</sup> Nu de fiscale bestuurlijke boeten van de SW 1859 door het bestuur worden opgelegd en niet door een (straf)rechter, kon er twijfel ontstaan of het gratierecht van de Koning zich ook uitstreckte tot de kwijtschelding van bestuurlijke boeten:

*"Een lid verklaarde zich tegen de bevoegdheid, hier aan den Koning gegeven, om kwijtschelding van boete te verleen. [...] Men deed daartegen opmerken, dat de Koning ontwijfelbaar het regt van gratie heeft, en dat het, in het wezen der zaak, hetzelfde is indien men Hem de bevoegdheid toekent, om in belastingzaken, ook zonder regterlijk vonnis, kwijtschelding van boete te verleen. In belastingzaken toch en althans in eene zoo scherpe wet als die op het successieregt, kan men ook met de beste trouw en ook geheel door schuld of nalatigheid van lasthebbers of notarissen in zeer zware boeten vervallen."*<sup>59</sup>

Sommige kamerleden vonden dus fiscale bestuurlijke boeten tot op bepaalde hoogte vergelijkbaar met een door de strafrechter opgelegde straf. Dit opende de weg naar een met het koninklijke gratierecht vergelijkbare kwijtscheldingsregeling voor fiscale bestuurlijke boeten.<sup>60</sup> Daarmee was de discussie omtrent de toepasselijkheid van het gratierecht beslecht.

Overigens meen ik uit bovenstaande passage uit de parlementaire geschiedenis van de SW 1859 ook te kunnen opmaken, dat met name de 'hardheid' van de successiewet als aanjager heeft gefungeerd voor de discussie omtrent de kwijtschelding van de boeten.

*"In bijzondere gevallen, van wege dwaling of onvrijwillig verzuim"*

Gedurende de parlementaire behandeling van het kwijtscheldingsinstituut in de SW 1859 is ook gesproken over de gevallen die in aanmerking zouden kunnen komen

<sup>57</sup> Zie Hazewinkel-Suringa, p. 869.

<sup>58</sup> Artikel 66 van de Grondwet luidde ten tijde van de parlementaire behandeling van de SW 1859 als volgt:

*"De Koning heeft het regt van gratie van straffen, door regterlijke vonnissen opgelegd.*

*Wanneer het veroordelingen betreft tot drie jaren gevangenis en daar beneden en tot geldboete, hetzij te zamen, hetzij afzonderlijk, oefent de Koning dat regt uit, na gehoord advijs van den regter, die het vonnis heeft gewezen, in de overige zaken, na gehoord advijs van den Hoogen Raad.*

*Amnestie en abolitie worden niet dan door eene wet toegestaan."*

<sup>59</sup> Voorloopig Verslag der Commissie der Rapporteurs voor het Ontwerp van Wet op het regt van successie en van overgang (TK, vergaderjaar 1857-1858, Bijlagen 67<sup>ste</sup> vel, nr. XVI.3, p. 266).

<sup>60</sup> Zie ook Van der Poel 1942, p. 285 e.v..

voor kwijtschelding. Maar het werd onmogelijk geacht om alle mogelijke gevallen in de wet te vermelden. Daarbij sprak de regering de vrees uit dat een opsomming van gevallen een *recht* van kwijtschelding zou inhouden, terwijl de min of meer 'automatische' toekenning van zo'n recht op gespannen voet staat met de wijze waarop de (individuele) beoordeling van 'goede trouw' zou moeten plaatsvinden:

*"Al die gevallen in de wet te omschrijven is ondoenlijk: er zouden gewis gevallen worden buiten gelaten, welke dit lot niet verdienden; het ware ook ondoelmatig een regt toe te kennen daar waar goede trouw de eenige toetssteen wezen kan."*<sup>61</sup>

Het ging de regering er dus om dat er voldoende ruimte zou blijven bestaan om de (mate van) 'goede trouw', een open norm, te kunnen blijven beoordelen. Vandaar dat uiteindelijk gekozen is voor de toevoeging 'van wege dwaling en onvrijwillig verzuim'.

In geval van dwaling of onvrijwillig verzuim kon een boete dus worden kwijtgescholden. Deze kwijtschelding lijkt absoluut: het gehele boetebedrag werd vermoedelijk teruggedraaid. Artikel 60 SW creëerde dus als het ware de mogelijkheid tot een beroep op algehele strafuitsluiting. De termen 'dwaling' en 'onvrijwillig verzuim' hebben dan ook veel weg van de klassieke strafuitsluitingsgronden avas respectievelijk overmacht.<sup>62</sup>

## 2.5 1892-1914: Totstandkoming van de vermogensbelasting en de inkomstenbelasting

### 2.5.1 Wet- en regelgeving, algemeen

Toen in 1821 het Algemeen Stelsel het licht zag, maakte een algemene inkomstenbelasting of vermogensbelasting daar nog geen onderdeel van uit. Wel werden destijds gedeelten van inkomsten belast door middel van de grondbelasting en het patentrecht en werd belasting geheven over bepaalde vermogensbestanddelen onder meer op grond van de personele belasting. Het was de toenmalige minister van Financiën Pierson die in de jaren 1892 en 1893 het belasten van inkomen hernieuwd wilde vormgeven. Hiertoe werden twee belastingen geïntroduceerd, de vermogensbelasting<sup>63</sup> en de bedrijfsbelasting<sup>64</sup>, die tezamen ook wel de gesplitste inkomstenbelasting werden genoemd. De reden van deze tweedeling was dat over het belasten van het *vermogen* en het belasten van de *opbrengsten* uit vermogen verschillend werd gedacht. Pierson wilde de belasting over het vermogen berekenen over een verondersteld rendement,<sup>65</sup> de belasting over inkomsten uit bedrijf en

61 Memorie van Beantwoording van het Voorloopig Verslag der Commissie van Rapporteurs (TK, vergaderjaar 1857-1858, Bijlagen 89<sup>ste</sup> vel, nr. XVI.4, p. 353).

62 Zie ook onderdeel 2.2 (Plakkaat 1725).

63 Wet tot heffing eener Vermogensbelasting van 27 september 1892, Stb. 223.

64 Wet tot heffing eener belasting op bedrijfs- en andere inkomsten van 2 oktober 1893, Stb. 149.

65 Zijnde vier procent van de vermogenswaarde. Pierson was zijn tijd ver vooruit (vgl. de huidige fictieve rendementsheffing over box 3-inkomen).

beroep werden berekend naar een aantal soorten reële inkomstenbronnen. Een ander verschil is dat Pierson het vermogensbezit hoger wilde belasten dan de inkomsten uit bedrijf en beroep.

#### *Vermogensbelasting*

Zoals gezegd werd de vermogensbelasting geheven naar een fictief rendement van vier procent van het vermogen. De regering vond de gekozen maatstaf de eenvoudigste en rechtvaardigste.<sup>66</sup> Met het eenvoudige stelsel werd een antwoord gegeven op de vraag of het redelijk was dat hoogrentende beleggingen aanmerkelijk zwaarder werden belast dan laagrentende beleggingen. Ook werd voorkomen dat de kleine belegger, die volgens de regering anders dan de grootkapitalisten veelal investeerden in hoogrentende beleggingen, gebukt gingen onder een onevenredige belastingdruk. Daarnaast vond men een belasting naar de waarde van het vermogen billijker, dan een belasting van de reële inkomsten uit vermogen; deze inkomsten zouden namelijk gelijk kunnen blijven, terwijl het vermogen wel degelijk in waarde fluctueert.

#### *Bedrijfsbelasting*

De bedrijfsbelasting werd over drie inkomstenbronnen geheven: inkomsten van onderneming en arbeid, inkomsten van rechten en periodieke uitkeringen en inkomsten uit vermogen beneden f 13.000. De bovengrens van de laatste inkomstenbron hield verband met het feit dat voor de vermogensbelasting vermogen tot f 13.000 was vrijgesteld.

#### *De Wet op de inkomstenbelasting 1914*

Al vrij snel na de invoering van de hierboven genoemde gesplitste inkomstenbelasting bleek dat de tweedeling de nodige problemen veroorzaakte. Een algemene inkomstenbelasting moest deze problemen het hoofd kunnen bieden. Op 1 mei 1915 trad de Wet op de inkomstenbelasting 1914 in werking. Alle inkomsten werden vanaf die datum op eenzelfde wijze belast. Voor de heffing van de inkomstenbelasting maakte het niet langer uit of de inkomsten bijvoorbeeld uit vermogen of uit arbeid werden verkregen. Degene die (inkomsten uit) vermogen bezat, werd een grotere draagkracht toegeschreven. Dit bleek uit het feit dat de vermogende naast inkomstenbelasting ook een vermogensbelasting moest gaan betalen, die niet langer was gebaseerd op veronderstelde, fictieve rendementen maar op de waarde van het vermogen zelf. Van een principiële inkomstenbelasting werd de vermogensbelasting een aanvullingsbelasting.<sup>67</sup>

66 Memorie van Toelichting op de Wet op de belasting uit inkomsten van vermogen (TK, vergaderjaar 1891-1892, 125, nr. 3, p. 8).

67 Van Soest 1974, p. 13.

## 2.5.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten, kwijtschelding

### 2.5.2.1 Wet op de vermogensbelasting 1892

Het initiële wetsvoorstel<sup>68</sup> bevatte in artikel 34 een verhoging ten aanzien van het niet indienen van de aangifte.<sup>69</sup> Deze verhoging bedroeg vijftien procent van het bedrag van de aanslag indien geen aangifte was gedaan met een minimum van tien gulden. Opmerkelijk is dat deze verhoging door de Raad van Beroep kon worden opgelegd, nadat belanghebbende in bezwaar is gegaan tegen de beslissing van de inspecteur. Het is dus niet de inspecteur zelf die de boete oplegt bij het opleggen van de aanslag, maar de Raad van Beroep bij het doen van uitspraak. Deze Raden van Beroep, die in elke provincie werden ingesteld, bestonden uit drie leden: één werd benoemd door de Gedeputeerde Staten van de betreffende provincie, één door de lokale rechtbank en één door de Minister van Financiën.<sup>70</sup> Naar mijn mening zijn de Raden van Beroep niet te bestempelen als bestuursorganen in de zin van de werkdefinitie van de bestuurlijke boete.<sup>71</sup> Immers houden deze Raden van Beroep zich bezig met een vorm van rechtspraak<sup>72</sup>, wat onder meer blijkt uit de deelname van de rechterlijke macht. De verhoging van artikel 34 van de Wet op de vermogensbelasting 1892 (hierna: Wet VB 1892) is mijns inziens dus in ieder geval niet als een *bestuurlijke* boete te typeren.

Maar is de verhoging van artikel 34 Wet VB 1892 dan überhaupt wel een boete, te weten een *punitieve* sanctie? De regering laat in de memorie van toelichting weten dat degene die geen aangifte doet niet op een lijn gesteld mag worden met degenen die wel aangiften doen. Vervolgens wordt artikel 34 Wet VB 1892 als volgt toegelicht:

*"De zachtste straf is voor zeker wel, dat een deel der kosten van de regeling der belasting voor zijne rekening kome."*<sup>73</sup>

De regering zag mijns inziens de verhoging van artikel 34 Wet VB 1892 derhalve als een kostenvergoeding voor de ambtshalve regeling van de aanslag, althans voor zover deze kosten werden gemaakt in de beroepsfase. De kosten die de inspecteur maakte tijdens de primaire aanslagregeling vielen niet onder het bereik van artikel 34 Wet VB 1892 ('een deel van de kosten...'). Dat de regering niet beoogde leed toe te voegen, volgt naar

<sup>68</sup> TK, vergaderjaar 1891-1892, 125, nr. 2, p. 4.

<sup>69</sup> Artikel 34 luidt: "De aanslag bij de uitspraak van den Raad vastgesteld of gehandhaafd, wordt, indien de aangeslagen geen aangifte heeft gedaan, met vijftien ten honderd verhoogd. De verhoging bedraagt ten minste tien gulden."

<sup>70</sup> Zie artikel 29 Wet VB 1892.

<sup>71</sup> Zie onderdeel 2.1.

<sup>72</sup> Hoewel de regering in de artikelsgewijze toelichting op artikel 29 Wet VB 1892 aangeeft, dat de voormelde regeling niets 'prejudicieert omtrent voorstellen van de Staatscommissie tot regeling van de administratieve rechtspraak' (TK, vergaderjaar 1891-1892, 125, nr. 3, p. 12).

<sup>73</sup> Zie artikelsgewijze toelichting op artikel 34 (TK, vergaderjaar 1891-1892, 125, nr. 3, p. 12).

mijn mening ook uit de bewoordingen 'zachtste straf', waarbij ik wil opmerken dat de regering het woord 'straf' hier vermoedelijk in overdrachtelijke zin heeft willen gebruiken.<sup>74</sup>

Dat de kostenvergoeding wel degelijk door de aangeslagene als punitief kon worden ervaren is een ander verhaal. Immers werden niet de werkelijke kosten in rekening gebracht, maar bedroeg de verhoging een vast percentage (vijftien procent) van het bedrag van de uiteindelijke aanslag. Dit kon bijvoorbeeld tot aanzienlijke verhogingen leiden die de werkelijke kosten van de beroepsgang in ruime mate overstegen. Anderzijds kon de verhoging bij lage aanslagbedragen dermate gering zijn, namelijk het minimum van tien gulden, dat van een vergoeding van de kosten in de verste verte geen sprake kon zijn. Ik denk dan ook dat de verhoging van artikel 34 Wet VB 1892 moet worden opgevat als een algemene, wettelijke kostenopslag voor diegenen die het waagden geen aangifte te doen en tóch in beroep gingen tegen de ambtshalve vastgestelde aanslag.

#### *Van kostenopslag naar straf?*

Artikel 34 Wet VB 1892 heeft in de loop van de parlementaire geschiedenis enkele veranderingen ondergaan, waarmee naar mijn mening ook het karakter van de bepaling is gewijzigd. De Tweede Kamer vond dat de betreffende bepaling te weinig zag op het primaire doel: het verzekeren van het verkrijgen van juiste aangiften.<sup>75</sup> Daar waar de regering in eerste instantie een kostenvergoeding voor ogen had, daar had de Tweede Kamer een meer uitgebreide boetebepaling in gedachten die als prikkel voor het indienen van juiste aangiften zou moeten dienen. Deze kritiek heeft er uiteindelijk toe geleid dat artikel 34 Wet VB 1892 niet slechts het niet doen van aangifte beboetbaar stelde, maar ook het tot een te laag bedrag aangifte doen. Tevens werd het boetepercentage verhoogd van vijftien naar vijftientwintig procent.

Opmerkelijk is nog dat de Tweede Kamer er vanuit ging dat de boete van artikel 34, zoals die in eerste instantie door de regering was voorgesteld, niet zou worden opgelegd in gevallen waarin de Raad van Beroep de aanslag naar beneden bijstelde:

*"Men stelt zich dan – zoo althans schijnt art. 34 naar de toelichting te moeten worden opgevat – aan geene andere straf bloot dan dat de aanslag met 15 pct. verhoogd wordt, indien de reclame wordt afgewezen, hetgeen natuurlijk niet geschiedt zal wanneer de aanslag werkelijk te hoog was."*<sup>76</sup>

De regering repliceerde als volgt:

*"Eindelijk is de percentsgewijze verhooging van 15 op 25 percent gebracht, welke verhooging (dien-aangaande moge geen twijfel bestaan) in ieder geval zal plaatsvinden, hoedanig de uitspraak van den Raad ook zij."*<sup>77</sup>

<sup>74</sup> Anders kan ik het gebruik van de bewoordingen 'straf' en 'kosten' in één zin niet verklaren.

<sup>75</sup> Zie het Voorloopig Verslag (TK, vergaderjaar 1891-1892, 125, nr. 4, p. 29).

<sup>76</sup> Zie het Voorloopig Verslag (TK, vergaderjaar 1891-1892, 125, nr. 4, p. 29).

<sup>77</sup> Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1891-1892, 125, nr. 7, p. 52).



Dus ook al werd de belanghebbende door de Raad van Beroep in het gelijk gesteld en werd de aanslag verminderd, dan nog zou een boete van vijftientwintig procent verschuldigd zijn, weliswaar over het lagere bedrag. Volgens de regering moest en zou de boete gekoppeld blijven aan de kosten van de rechtsgang en niet aan de omvang van het mogelijke belastingnadeel.

#### *Kwijtscheldingsbepaling*

De Wet op de Vermogensbelasting 1892 bevat eenzelfde soort kwijtscheldingsbepaling als artikel 60 SW 1859 (zie onderdeel 2.4.3). Bedoeld artikel 45 Wet VB 1892 werd bij amendement van de Commissie van Rapporteurs<sup>78</sup> in het oorspronkelijke wetsvoorstel opgenomen.

#### 2.5.2.2 *Wet op de bedrijfsbelasting 1893*

Artikel 30 van de Wet op de bedrijfsbelasting 1893 (hierna: Wet BB 1893) is een boetebepaling die overeenkomt met de hiervoor behandelde boete van artikel 34 Wet VB 1892. Ook de kwijtschelding van de boete is in artikel 43 Wet BB 1893 op grotendeels eenzelfde wijze geregeld als in artikel 45 van de Wet VB 1892. Tot zover lijkt er niets nieuws onder de zon. Uit de parlementaire geschiedenis komt echter een ander verhaal naar voren.

De eerste versie van het wetsvoorstel<sup>79</sup> betreffende de Wet BB 1893 bevatte, anders dan de Wet VB 1892, een keur aan sancties, zowel bestuurlijke als strafrechtelijke. Er was zelfs een afzonderlijke hoofdstuk (hoofdstuk VI, 'Boeten en Straffen') aan gewijd. Vond de regering dat de handhaving van de voorschriften van de Wet VB 1892 met de nodige mildheid gepaard moest gaan, ten aanzien van de Wet BB 1893 werd de koers aanvankelijk verlegd naar een strenge handhavingspraktijk. De reden voor het grote verschil in repressieve maatregelen tussen de vermogensbelasting en de bedrijfsbelasting lag in het grotere risico van gemis van belastingopbrengsten bij de bedrijfsbelasting. Om deze belasting te kunnen heffen en innen waren de inspecteur en ontvanger sterk afhankelijk van de door de belastingplichtige aan te leveren gegevens. Deed de belastingplichtige geen aangifte, dan tastte de inspecteur vrijwel volledig in het duister voor wat betreft de hoogte van de (ambtshalve) aanslag. Dit financiële risico was bij de vermogensbelasting veel kleiner. Als een belastingplichtige geen aangifte deed voor de vermogensbelasting, dan kon de inspecteur toch een redelijke schatting maken bij de ambtshalve aanslagregeling, omdat een groot deel van de relevante gegevens de inspecteur al via de successieaangiften bekend waren. De verantwoordelijkheid van de belastingplichtige in het kader van de bedrijfsbelasting was derhalve aanzienlijk groter dan die inzake de vermogensbelasting. Dat die grotere verantwoordelijkheid ook een verhoogde aansprakelijkheid met zich bracht, is evident.

<sup>78</sup> Zie het voorgestelde artikel 42bis (TK, vergaderjaar 1891-1892, 125, nr. 44).

<sup>79</sup> TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 2.

Een andere, meer algemene reden voor de plotseling toegenomen aandacht voor strafrechtelijke sancties in fiscalibus is de inwerkingtreding van het eerste Wetboek van Strafrecht in 1886. Kon de regering het strafrecht bij de vermogensbelasting nog buiten de deur houden, bij het wetsvoorstel met betrekking tot de bedrijfsbelasting waren er geen goede argumenten meer om dat nog langer vol te houden.<sup>80</sup>

In het oorspronkelijke wetsvoorstel waren onder meer de volgende sancties opgenomen: de eerdergenoemde verhoging van vijftientwintig procent opgelegd naar aanleiding van het instellen van beroep,<sup>81</sup> een verdubbeling van het na te heffen ontdoken belastingbedrag in geval van het niet doen van aangifte,<sup>82</sup> een verhoging van vijftientwintig procent in geval van het onjuist doen van aangifte<sup>83</sup> en ten slotte nog enkele strafrechtelijke sancties.<sup>84</sup> Een stevig arsenaal al met al!

Het zal dan ook weinig verbazing wekken dat de Tweede Kamer veel kritiek had op de wijze waarop de sancties wettelijk werden vormgegeven en op de veelheid aan repressieve maatregelen:

*“Hoofdstuk IV. Vermits boeten ook straffen zijn is het opschrift: “boeten en straffen” onnauwkeurig. Dit hoofdstuk werd over het algemeen met weinig ingenomenheid begroet. Het sluit zich niet aan het bestaande strafrecht aan, en breekt zelfs met een der hoofdbeginselen daarvan, dat namelijk bij elk misdrijf, opzet of schuld te bewijzen valt. Hier wordt de zaak omgekeerd en in enkele artikelen aan de belastingplichtige als gunst toegestaan, om aan te toonen, dat hij niet opzettelijk handelde, hetgeen hem trouwens nog niet voor straf vrijwaart maar slechts aanspraak geeft op vermindering van boete. De terminologie volgt eveneens niet die van het Wetboek van Strafrecht waarin steeds van geldboete, niet van boete wordt gesproken. Van verschillende zijden drong men er op aan, dat de Minister over dit hoofdstuk het advies van zijn ambtgenoot van Justitie zou inwinnen, ten einde het met het Wetboek van Strafrecht in overeenstemming te brengen.”<sup>85</sup>*

De kritiek van de Tweede Kamer was niet aan dovemansoren gericht. Minister Pierson heeft de nodige wijzigingen aangebracht naar aanleiding van de uitlatingen van de kamerleden en vervolgens op het advies van de Minister van Justitie:

*“Voorts zou dit hoofdstuk niet alleen te crimineel zijn, het zou zich ook niet aansluiten bij het bestaande strafrecht. Van verschillende zijden drong men er daarom op aan, dat de Minister het advies zou inwinnen van zijn ambtgenoot van Justitie. Dit advies is ingewonnen en de wijzigingen, die in ettelijke artikelen zijn aangebracht, mogen tot bewijs strekken, dat de ondergeteekende van de opmerkingen in het Voorlopig Verslag en het advies van zijn ambtgenoot partij heeft getrokken.”<sup>86</sup>*

80 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 3, p. 22).

81 Artikel 34 van het oorspronkelijke wetsvoorstel (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 2, p. 8).

82 Artikel 53, § 1, 1<sup>e</sup> volzin, van het oorspronkelijke wetsvoorstel (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 2, p. 10).

83 Artikel 53, § 2, 1<sup>e</sup> volzin, van het oorspronkelijke wetsvoorstel (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 2, p. 10).

84 Zie bijvoorbeeld artikel 53, § 3, van het oorspronkelijke wetsvoorstel (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 2, p. 10). Ook werd een transactiebevoegdheid voor de Minister van Financiën voorgesteld. Transacties konden in geval van overtreding overeengekomen worden ten aanzien van enkele strafrechtelijke delicten wanneer er geen sprake was van opzet op het ontduiken van belasting en er terzake nog geen dagvaarding was uitgereikt (zie artikel 58 van het oorspronkelijke wetsvoorstel).

85 Zie het Voorlopig Verslag (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 5, p. 61).

86 Zie de Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 6, p. 92).

Eén van de wijzigingen betrof het eenduidig weergeven van de strafrechtelijke sancties in één hoofdstuk met de nieuwe benaming 'Bepalingen van strafrechtelijken aard'.<sup>87</sup> Nu de scope van dit proefschrift een andere is, zal ik niet nader ingaan op de bijzonderheden van deze strafrechtelijke bepalingen. Wel wil ik nog een tweetal andere onderwerpen de revue laten passeren, te weten de sanctie van het verdubbelen van de na te vorderen belasting in geval van het niet doen van aangifte en de door de regering gesuggereerde mogelijkheid van het opleggen van een zogeheten 'orderboete'. Deze onderwerpen zijn mijns inziens van belang voor de ontwikkeling van het gedachtegoed rondom het karakter van boeten.

#### *Verdubbeling van ontdoken belasting*

Een andere wijziging had betrekking op het laten vervallen van de sanctie van het verdubbelen van de na te vorderen ontdoken belasting in geval van het niet doen van aangifte. Deze sanctie werd door de regering als volgt toegelicht:

*"[...] de overtreder [wordt] in de gevallen dezer paragrafen veroordeeld tot betaling van het enkel of het dubbel der niet of te weinig betaalde belasting. Het is toch zeer waarschijnlijk, dat de commissie van aanslag, doordat zij over gebrekkige gegevens beschikte, den aanslag te laag heeft bepaald. Zelfs wanneer de beklaagde te goeder trouw heeft nagelaten aangifte te doen of daarin onjuistheden heeft laten insluipen, moet hij van zijn verzuim of dwaling geen voordeel hebben. En waar de goede trouw niet kan worden aangetoond mag men aannemen, dat de overtreder het misdrijf reeds meermalen met goed gevolg heeft gepleegd."*<sup>88</sup>

Het lijkt er dus op dat de regering de sanctie niet als een strafsancie ziet, maar als een reparatoir instrument om de belastingheffing te verzekeren, een soort navorderingsbevoegdheid. Het is naar mijn mening dan ook vreemd dat deze sanctie in het oorspronkelijke wetsvoorstel was opgenomen in het hoofdstuk 'Boeten en straffen'. Ook is het eigenaardig dat het niet doen van aangifte onder meer leidt tot een verdubbeling van de alsnog te betalen ontdoken belasting, maar dat deze verdubbeling achterwege blijft wanneer de belastingplichtige weet aan te tonen dat de overtreding niet opzettelijk is begaan.<sup>89</sup> Met andere woorden, de mate van verwijtbaarheid moest volgens de regering wel degelijk een rol spelen bij de vraag of enkel of dubbel moest worden bijbetaald. En dat wijst eveneens in de richting van een strafsancie.

Niettemin bleef de regering van mening dat het navorderen van het dubbele bedrag van de ontdoken belasting in geval van het niet doen van aangifte niet als straf moest worden gezien:

*"Zoals boven reeds is opgemerkt zal bij verzuim van aangifte of onjuiste aangifte dikwerf, hoewel niet altijd, van ontdoken belasting sprake zijn. Ten einde de inning dier belasting te verzekeren is den rechter de verplichting opgelegd om bij een veroordeelend vonnis tot betaling of bijbetaling te veroordeelen. Aan cumulatie van straf, reeds in het ontwerp niet beoogd, moet in het thans voorgestelde artikel niet*

<sup>87</sup> Zie het Gewijzigd voorstel van wet (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 8, p. 12).

<sup>88</sup> Zie de Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 3, p. 22).

<sup>89</sup> Vergelijk de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> volzin van artikel 53, § 1 van het oorspronkelijke wetsvoorstel (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 2, p. 10). Hetzelfde kan gezegd worden van het verval de 25%-verhoging van § 2 van artikel 53.

*gedacht worden. Er is slechts naar een middel gezocht om aan de schatkist het haar competeerende te verzekeren, ook na afloop van het belastingjaar.”*<sup>90</sup>

Overigens is opmerkelijk dat het blijkbaar de *rechter* is die de veroordeling tot betaling of bijbetaling uitspreekt in het kader van een veroordeling en niet het bestuursorgaan zelf (of de commissie die de aanslag vaststelt). Het is derhalve geen *bestuurlijke* sanctie maar een (*straf*)*rechterlijke*. De wijze waarop de regering de sanctie van de dubbele heffing heeft vormgegeven (een strafsanctie) komt niet overeen met de bedoeling van de wetgever (een vorm van navordering). Uiteindelijk zijn zowel de sanctie betreffende de dubbele heffing van ontdoken belasting in geval van het niet doen van aangifte als de verhoging van 25% van het te weinig betaalde belasting als gevolg van het onjuist doen van aangifte, niet opgenomen in de definitieve wettekst.

#### *‘Orderboete’ en de omgekeerde bewijslast*

Het tweede onderwerp dat mijn aandacht trok tijdens het lezen van de parlementaire geschiedenis van de bedrijfsbelasting was het terloops noemen van de term ‘orderboete’ in het kader van de omgekeerde bewijslast. ‘Orderboete’ deed me denken aan het onderscheid tussen ordeboeten en niet-ordeboeten.<sup>91</sup> De regering wees in de Memorie van Toelichting op het kunnen opleggen van een ‘orderboete’, wanneer een belastingplichtige tegenover de rechter er uiteindelijk toch in slaagde het (omgekeerde) bewijs te leveren dat hij de overtreding niet opzettelijk had begaan:

*“Kan intusschen worden aangetoond, dat het verzuim van aangifte of de onjuiste aangifte niet aan opzet is te wijten, dan behoort de schuldige slechts met eene orderboete te kunnen worden gestraft.”*

Het oorspronkelijke wetsartikel<sup>92</sup> voorzag in een aanmerkelijke verlaging van het wettelijke boetemaximum met zeven achtste. De rechter kon dus in gevallen waarin werd aangetoond dat geen sprake was van opzet slechts een lage strafrechtelijke boete opleggen.

Het is me overigens niet helemaal duidelijk waar de term ‘orderboete’ vandaan komt.<sup>93</sup> Gezien de wettelijke regeling vermoed ik dat de regering duidelijk heeft willen maken dat degene die er in slaagt zijn onopzettelijkheid te bewijzen, voor de strafwaardigheid terugvalt van een strafrechtelijk misdrijf naar een strafrechtelijke overtreding. Dat roept de vraag op wat te doen, indien een belastingplichtige niet

<sup>90</sup> Zie de Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 6, p. 92).

<sup>91</sup> Zie onderdeel 2.9.3.3.

<sup>92</sup> Artikel 53 van het oorspronkelijke wetsvoorstel (TK, vergaderjaar 1892-1893, 71, nr. 2, p. 10). In geval van het niet doen van aangifte werd het maximum verlaagd van *f* 400 naar *f* 50 en was sprake van het onjuist doen van aangifte dan werd het maximum verlaagd van *f* 200 naar *f* 25.

<sup>93</sup> De term ‘orderboeten’ kom ik verder alleen tegen in Bijlage C bij de Memorie van Toelichting op introductie van een te heffen statistiekrecht (TK, vergaderjaar 1885-1886, 106, nr. 4-6, p. 4). Bijlage C betreft een vertaling van de Hamburgse wet van 27 maart 1874 betreffende de heffing van een statistiekrecht. De term ‘order’ duidt mijns inziens in de richting van een te verrichten formaliteit door de belastingplichtige.

alleen bewees dat van opzet geen sprake was, maar ook aannemelijk maakte dat er helemaal geen sprake is van schuld (avas). Voor die gevallen bood, naar ik vermoed, de kwijtscheldings- annex gratiebepaling uitkomst (zie hierna).

Uiteindelijk is de omkering van de bewijslast door de regering teruggedenomen, waardoor ook de verlaging van het boeteplafond van de baan was. Niettemin vond men het te ver gaan om de inspecteur met het bewijzen van opzet op te zadelen. Dit laatste werd door de regering enigszins 'gecompenseerd' door een relatief lage strafbedreiging. Aangezien de discussie omtrent de omkering van de bewijslast zich hier geheel binnen het kader van de strafrechtelijke bepalingen lijkt af te spelen, zal ik er nu niet verder op ingaan.

#### *Kwijtschelding*

Ook de Wet BB 1893 kent een kwijtscheldingsvehikel in artikel 43 dat te vergelijken is met artikel 60 SW 1859.

### **2.5.3 De wet inzake de navordering van vermogensbelasting (1904)**

Enige tijd na de inwerkingtreding van de Wet VB 1892 werd duidelijk dat er nogal wat belastingplichtigen waren die de aangiften niet naar waarheid invulden zodat grote bedragen aan vermogensbelasting werden misgelopen. Zoals eerder vermeld bevatte de Wet VB 1892 nagenoeg geen repressieve sancties, omdat de regering daar destijds de noodzaak niet van inzag. Ook voorzag de Wet VB 1892 niet in een mogelijkheid om niet aangegeven en betaalde belasting na te vorderen.<sup>94</sup> Door de aangiften vermogensbelasting te vergelijken met de successie-aangiften kwam aan het licht dat de fraude toch aanzienlijk was. In 1899 diende minister van Financiën Pierson een wetsontwerp<sup>95</sup> in om het tij te keren. Van dit wetsontwerp wilde de Tweede Kamer echter niets weten, omdat die scherp gekant was tegen de wijze waarop de bevoegdheid tot navordering was vormgegeven. Kern van het wetsvoorstel was dat, indien bleek dat het belastbare vermogen volgens de laatste aangifte lager was dan het vermogen zoals dat in de daarop volgende successie-aangifte was opgenomen, werd vermoed dat de aangiften voor de vermogensbelasting over de afgelopen vijf jaren te laag waren gedaan. De kamerleden hadden vooral grote moeite met de grondslag van de navordering: het vermoeden dat te weinig belasting was betaald.

#### *Karakter van de navordering: Navordering van belasting of boete?*

Zoals eerder gezegd, kwam Pierson met zijn voorstel tot navordering omdat gebleken was dat er aanzienlijke bedragen niet werden aangegeven en betaald. Kwam de inspecteur zo'n omissie op het spoor, dan werden belastingplichtigen uitgenodigd het ontbrekende bedrag over de verstreken jaren alsnog te betalen. De eerste jaren na de inwerkingtreding van de Wet VB 1892 werd hieraan nog wel gevolg gegeven,

<sup>94</sup> Overigens had de regering dit bij het eerste ontwerp van de bedrijfsbelasting wel voorgesteld. De navordering van het dubbele recht heeft het destijds niet gehaald. Zie hiervoor onderdeel 2.5.2.2.

<sup>95</sup> TK, vergaderjaar 1898-1899, 156, nr. 2. Vanaf het Voorlopig Verslag zijn de stukken onder nummer 33 gedrukt.

maar op een gegeven moment kantelde dit. De regering vond het vreemd dat de inspecteur de belastingplichtige niet kon verplichten tot nabetaling over te gaan maar dit slechts kon verzoeken.<sup>96</sup> Vandaar dat werd voorgesteld dat in voorkomende gevallen de te weinig betaalde belasting over de afgelopen vijf jaren kon worden nagevorderd. Het bedrag van de navordering over de reeds verstreken jaren werd, behoudens tegenbewijs, gesteld op hetzelfde bedrag dat tijdens de controle over het jaar van onderzoek naar voren was gekomen als zijnde te weinig betaald.

De regering heeft in eerste instantie overwogen om de misstanden strafrechtelijk te bestrijden, maar dit werd uit bewijstechnisch oogpunt – het opzettelijk onjuist doen van aangifte werd een te zware bewijslast geacht – afgewezen.<sup>97</sup> Vandaar dat is gekozen voor de navorderingsbevoegdheid. Hoewel de regering deze nieuwe sanctie wel degelijk zag als een afschrikwekkend middel om het aangifte- en betaalgedrag te verbeteren, werd dit niet als dusdanig gebracht. Er werd zelfs verzekerd ‘dat de fiscus nooit meer zal ontvangen dan hem stellig toekomt’. Mijns inziens beoogde de regering met de navorderingsbevoegdheid dan ook een reparatoire sanctie in te voeren, die er op zag om het te weinig betaalde, ongeacht de mate van schuld, alsnog binnen te krijgen.<sup>98</sup>

Uiteraard kon het voorkomen, door in beginsel uit te gaan van een vermoeden, dat er meer belasting werd geheven dan feitelijk was verschuldigd met als gevolg dat er als het ware financieel leed werd toegevoegd. De regering had hier echter duidelijk het oog niet op, mede gezien de wettelijke tegenbewijsregeling die belastingplichtigen behoedde voor mogelijke overbelasting.

Het wetsvoorstel van Pierson werd uiteindelijk ingetrokken voordat de mondelingen behandeling had plaatsgehad. De opvolger van Pierson, minister Harte van Tecklenburg, kwam in 1903 met een vervolgon ontwerp.<sup>99</sup> In dit wetsvoorstel was het vermoeden waarop de navorderingsaanslag was gebaseerd verdwenen. Navordering werd mogelijk in alle gevallen waarin na de vaststelling van de aanslag uit ‘eenig feit’<sup>100</sup> was gebleken dat vermogen te laag was aangegeven. De belastingplichtige werd in zo’n geval eerst in de gelegenheid gesteld om binnen een bepaalde termijn het mogelijke verschil van inzicht toe te lichten. Slaagde hij daar niet in dan werd de te weinig betaalde belasting nagevorderd (artikel 45a) en met het viervoud daarvan verhoogd (artikel 45b). Zo werd toch min of meer aangesloten bij de vijfjaarstermijn uit het oorspronkelijke wetsvoorstel van Pierson.<sup>101</sup>

96 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1898-1899, 156, nr. 3, p. 3).

97 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1898-1899, 156, nr. 3, p. 3 e.v.).

98 De regering geeft in de Memorie van Antwoord dan ook het volgende aan: “Terecht wordt in het Voorlopig Verslag opgemerkt dat zonder bewezen kwade trouw van boete geen sprake kan zijn: van het bedreigen van hoge boeten – zelfs van zware vrijheidsstraffen – wordt om die reden niet het minste gevolg verwacht.” (TK, vergaderjaar 1899-1900, 33, nr. 2, p. 12).

99 TK, vergaderjaar 1902-1903, 186, nr. 2. Vanaf de Memorie van Antwoord zijn de stukken gedrukt onder nummer 20.

100 Het huidige ‘nieuw feit’-criterium van artikel 16 AWR.

101 Vgl. de huidige navorderingstermijn van artikel 16, lid 3 AWR

Ook nu bleef de regering van mening dat de viervoudige verhoging geen strafkarakter had. Zo gaf zij, in antwoord op enkele kritische kanttekeningen van kamerleden, te kennen dat de verhoging in gevallen van zowel goede trouw als kwade trouw kon worden opgelegd.<sup>102</sup> Ook was er geen overgangsrecht inzake de verhoging getroffen, omdat slechts werd gevorderd wat volgens de bestaande fiscale regelgeving toch al verschuldigd was.<sup>103</sup> Dit neemt overigens niet weg dat de verhoging bij navordering in sommige gevallen als een straf werd ervaren.

In het huidige tijdgewricht kijken we niet meer op van navorderingsaanslagen over meer jaren die gepaard gaan met vergrijpboeten op grond van artikel 67e AWR. Van dubbele bestraffing is in het algemeen geen sprake. Maar ik kan me goed voorstellen dat destijds vraagtekens werden gezet bij de bedoeling van de wetgever. De navorderingsbevoegdheid was immers een geheel nieuw fenomeen dat voor 1904 überhaupt niet bestond. Daarbij werd de introductie van de navorderingsbevoegdheid uitdrukkelijk gekoppeld aan fraudebestrijding, waarbij de gedachten over het algemeen uitgaan naar repressieve maatregelen. En het feit dat de regering de term 'verhoging' bezigde voor de navorderingsbevoegdheid heeft ook menigene op het verkeerde been gezet. 'Verhoging' stond destijds vaak synoniem voor 'boete' en dus straf.

Overigens werd het nieuwe hoofdstuk 'Navorderen van belasting' in 1904 definitief in de Wet op de vermogensbelasting opgenomen.<sup>104</sup>

#### 2.5.4 De Wet op de inkomstenbelasting 1914<sup>105</sup>

Op 24 september 1906 diende de minister van Financiën De Meester een wetsvoorstel in om Piersons gesplitste inkomstenbelasting te vervangen door een algemene inkomstenbelasting. Dit wetsvoorstel ontmoette veel kritiek in de Tweede Kamer. De vervanger van De Meester, minister van Financiën Kolkman, trok het voorstel van De Meester in en kwam op 16 september 1911 met een nieuw voorstel. Volgens dit voorstel moest al het inkomen op gelijke wijze worden onderworpen aan de inkomstenbelasting, dus geen fictieve bepaling meer van het vermogensinkomen en ook geen verschil in tarieven tussen de vermogensbelasting en de inkomstenbelasting (voorheen bedrijfsbelasting). Voordat de openbare behandeling van dit wetsvoorstel echter kon beginnen, werd Kolkman al weer vervangen door minister van Financiën Bertling vanwege de verkiezingsuitslag van 1913. Bertling bracht met een tweetal nota's van wijziging enige wijzigingen aan in het vorige wetsvoorstel, waarop in de Tweede Kamer een stevige parlementaire discussie volgde. Uiteindelijk heeft de opvolger van Bertling, minister van Financiën Treub, de mondelinge verdediging in de Eerste Kamer op zich genomen en werd het voorstel op 18 december 1914 door de Eerste Kamer aangenomen.

102 *"Voor de schatkist is de beteekenis van te lage aangifte steeds dezelfde, onverschillig of de aangever te kwader of te goeder trouw is. Het belang om daartegen in te gaan, is in het ééne geval niet groter dan in het andere, de bestrijding behoort dus altijd even krachtig te zijn. Hiermede is de uniforme regeling van het wetsontwerp gemotiveerd."* (Memorie van Antwoord, TK, vergaderjaar 1903-1904, 20, nr. 1, p. 1).

103 Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1902-1903, 186, nr. 3, p. 4).

104 Wet van 27 april 1904, Stb. 80.

105 Wet van 19 december 1914, Stb. 563.

*De verhoging van artikel 85 Wet IB 1914*

De Wet IB 1914 kent een met artikel 45b Wet VB 1892 vergelijkbare navorderingsbepaling.<sup>106</sup> Artikel 85 Wet IB 1914 bepaalt dat de nagevorderde belasting met het viervoudige wordt verhoogd. De verhoging bleef echter achterwege, als bleek dat slechts over één jaar te weinig was geheven. Deze 'verlichting' was een nieuw element ten opzichte van de oude navorderingsbepaling in de vermogensbelasting. Minister Bertling was van mening dat in bepaalde gevallen wel vaststond dat slechts over één jaar te weinig belasting was geheven, bijvoorbeeld wanneer verzuimd was een verkregen erfenis aan te geven.<sup>107</sup> In die gevallen had de Staat over de jaren daarvoor geen nadeel geleden en zou de viervoudige verhoging zijn doel voorbij streven.

De opname van de navorderingsbevoegdheid met viervoudige verhoging in de Wet IB 1914 is niet geheel zonder slag of stoot gegaan. Minister Kolkman kwam tot de conclusie dat deze bevoegdheid kon worden gemist, onder meer omdat het geen recht zou doen aan het wezen van de heffing bij wege van *aanslag*.<sup>108</sup> Volgens Kolkman is de aangifte slechts een hulpmiddel bij het vaststellen van de aanslag. Het vaststellen van de aanslag is immers een aangelegenheid van de inspecteur, die dan ook in beginsel verantwoordelijk is voor de juistheid en volledigheid van de aanslagregeling. Navorderen, eventueel met verhoging, betekent dat de inspecteur als het ware terugkomt op zijn eigen beslissing. Dit staat op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel. Kolkman koos uiteindelijk dan ook voor een beperkte navorderingsbevoegdheid zonder verhoging. Het opleggen van een navorderingsaanslag zou alleen maar mogelijk mogen zijn als er zich nieuwe feiten (*nova*) zouden voordoen, die de inspecteur na het regelen van de aanslag bekend zouden worden.

Hoewel Kolkman de verhoging bij navordering niet in zijn wetsvoorstel opnam, gaf hij toch inzicht in wat zijn gedachten zijn hierover:

*"Of men nu de verhooging wil hebben beschouwd als straf voor te lage aangifte of als compensatie van het nadeel dat de belastingplichtige door vroegere onjuiste aangiften aan de schatkist kan of zal hebben berokkend, het tijdstip waarop de verzwijging wordt ontdekt, heeft daarvoor geen betekenis."*<sup>109</sup>

De regering liet dus in het midden wat het karakter is van de viervoudige verhoging: straf of schadevergoeding. Een definitieve keuze hoefde ook niet gemaakt te worden, omdat de viervoudige verhoging immers geen onderdeel uitmaakte van het wetsvoorstel.

Kolkman legde in de Memorie van Toelichting wel uit waarom hij afzag van de verhogingsmodaliteit bij navordering:

*"Wil men eene rationeele verhooging, dan moet eene geheel andere methode worden gevolgd. Dan moet de belasting volgens de aangiften ten kohiere worden gebracht, en alle daardoor te weinig*

<sup>106</sup> Zie onderdeel 2.5.2.1.

<sup>107</sup> Zie de toelichting op de Nota van Wijzigingen (TK, vergaderjaar 1913-1914, 18, nr. 2, p. 7).

<sup>108</sup> Zie met name § 7 van de Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1911-1912, 144, nr. 3, p. 23 e.v.).

<sup>109</sup> Zie de Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1911-1912, 144, nr. 3, p. 24).



*geheven belasting met een evenredigen bijslag worden nagevorderd. Alsdan is er ten minste gelijkheid, in zoover, dat het materiele feit van te lage aangifte steeds hetzelfde gevolg heeft. Het zal te bezien staan of het dan practisch mogelijk is alle personen wier aangifte te laag wordt geacht, vóór de navordering te hooren – hun aantal zal zeer groot zijn – maar in ieder geval is er een ander bezwaar. Zonder de zaak beter te willen maken dan zij is, mag de ondergeteekende toch mededeelen, dat er tegenwoordig onder de te lage aangiften zeer vele zijn, die vermoed worden niet aan opzet tot ontduiking, doch aan vluchtigheid, misverstand, onkunde te moeten worden toegeschreven. Het hierin gelegen bezwaar tegen eene automatisch werkende verhooging, de eenige die voor de practijk geschikt is, bestaat natuurlijk bij iedere navordering die met verhooging der belasting gepaard gaat, maar bij de hier geschetste methode krijgt het bedenkelijke afmetingen door het aanzienlijk aantal suppletoire aanslagen. De ondergeteekende beveelt deze methode dan ook niet aan, daar zij aan de belasting eene groote mate van impopulariteit zou verzekeren, en dit zonder noodzaak. Bloote naheffing van te weinig gevorderde belasting is noodzakelijk, maar ook voldoende.”<sup>110</sup>*

Kolkman schetste mijns inziens in bovenstaande passage zijn ideaalbeeld van een ‘rationeele verhoging’ die, met het oog op het gelijkheidsbeginsel, voor iedereen hetzelfde uitwerkt: een evenredige verhoging (‘bijslag’) die altijd wordt opgelegd aan allen die opzettelijk de belasting ontduiken. Hij gaf er overigens meteen bij aan dat dit ideaalbeeld niet uitgevoerd kan worden, omdat het gewoonweg te veel capaciteit zou kosten. Ook liet hij doorschemeren dat hij van mening was dat een verhoging bij navordering als een straf zou moeten worden opgevat en dat deze niet zou moeten worden opgelegd in geval van ‘vluchtigheid, misverstand of onkunde’. Kortom, de mate van verwijtbaarheid zou naar zijn mening een rol moeten spelen en juist dát element liet zich niet inpassen in het massale proces.

Voordat minister Kolkman zijn wetsvoorstel richting de Tweede Kamer nader kon toelichten, werd hij vervangen door minister Bertling. Bertling kon zich wél vinden in de bestaande navorderingsbevoegdheid met verhoging zoals deze in de vermogensbelasting voorkwam en introduceerde in artikel 85 een vergelijkbaar fenomeen in de Wet IB 1914. Volgens Bertling moest de verhoging niet worden aangemerkt als straf, maar als schadevergoeding voor het geleden belastingnadeel.<sup>111</sup> Ook werd benadrukt dat de (mate van) verwijtbaarheid in beginsel geen rol speelde bij het opleggen van de viervoudige verhoging:

*“Ook bij gebreke van opzettelijk verkeerde aangifte is er bij onjuiste aangifte nadeel voor de schatkist, voordeel voor den belastingplichtige geweest. Dit voordeel alsnog in de schatkist te brengen, is het doel der viervoudige verhooging. Er is dus hier meer sprake van een verlies door den belastingplichtige van genoten voordeel, dan van een bepaald rechtsnadeel.”<sup>112</sup>*

Op de schadevergoedingsgedachte en de uitwerking daarvan in artikel 85 Wet IB 1914 is veel kritiek gekomen.<sup>113</sup> Met name het feit dat de viervoudige verhoging alleen werd toegepast wanneer het vermoeden, dat eerdere belastingaangiften te laag waren gedaan, zich openbaarde nádat de aanslag reeds was vastgesteld en dus

<sup>110</sup> Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1911-1912, 144, nr. 3, p. 24).

<sup>111</sup> Van der Poel is van mening dat Bertling een strafkarakter beoogde (Van der Poel 1942, p. 270-271).

<sup>112</sup> Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1913-1914, 18, nr. 10, p. 70).

<sup>113</sup> Volgens Hofstra is de schadevergoedingsgedachte nauwelijks houdbaar (Hofstra, p. 330).

niet wanneer dit vermoeden zich al vóór de aanslagregeling openbaarde, wekte verbazing.<sup>114</sup>

Van der Poel heeft onderzoek gedaan naar onder meer de oorzaak en achtergrond van de discussie omtrent het karakter van de bestuurlijke boeten en verhogingen en hij komt tot de volgende conclusie:

*“Op grond van het vorenstaande en de aangehaalde ordonnantiën in het Oud-Vaderlandsch recht, ben ik van oordeel, dat de administratieve boete in haar oorsprong zonder twijfel straf, maar dan bestuursstraf was. Later, toen men de op tweeërlei wijze te duiden betekenis van het woord “civiel” niet meer heeft begrepen, toen men – mede daardoor – aan een “schadevergoedingsleer” in het fiscale strafrecht is gaan denken, men tot repressie van veel voorkomende overtredingen weer administratieve boeten noodig had en de invoering daarvan moest verdedigen, heeft men – mede in verband met de Duitse wetgeving<sup>115</sup> – getwijfeld, of het straf of schadevergoeding was, heeft men, om leerstellige bezwaren van de Kamers te voorkomen, maar liever bij de nieuwe wetten van “verhogingen” en van schadevergoeding gesproken en de redactie van norm en sanctie daarop ingericht, waarbij men ook op het preventieve karakter van de verhogingen den nadruk heeft gelegd.”<sup>116</sup>*

#### *De verhoging van artikel 91 Wet IB 1914*

De Wet IB 1914 kent nog een verhogingsbepaling in artikel 91, die min of meer is afgeleid van de artikelen 34 Wet VB 1892 en 30 Wet BB 1893.<sup>117</sup> Het karakter van de verhoging van artikel 91 Wet IB 1914 verschilt echter van het karakter van de verhogingen van de artikel 34 Wet VB 1892 en 34 Wet BB 1893. Deze laatste verhogingen konden worden betiteld als kostenvergoedingen, omdat zij verschuldigd waren ongeacht de uitkomst van de beroepsprocedure.<sup>118</sup>

De verhoging van artikel 91 Wet IB 1914 werd opgelegd als belanghebbende door de Raad van Beroep in het ongelijk werd gesteld en bedroeg vijftientwintig procent van het belastingbedrag dat onderwerp was van het geschil. De verhoging werd alleen opgelegd over het belastingbedrag dat betwist werd op grond van beweringen of ontkenningen betreffende *feiten*. Legde belanghebbende de wet op een andere manier uit dan de inspecteur, dan kon hem dat niet worden verweten en volgde geen verhoging. Ook was geen verhoging verschuldigd als bleek dat de uitspraak in eerste instantie niet voldoende met redenen was omkleed.

De regering beoogde met de verhoging van artikel 91 Wet IB 1914 een straf op te leggen en wel een straf wegens lichtvaardig procederen.<sup>119</sup> Overigens twijfel ik of deze verhoging een zuivere bestuurlijke boete is in de zin van de door mij

<sup>114</sup> Zie bijvoorbeeld Sinninghe Damsté, p. 410 e.v., Adriani, p. 386, Slagmolen 1951 en Feteris, M.W.C., 1993, p. 43.

<sup>115</sup> Volgens Van der Poel is de navorderingsbevoegdheid geschoeid op Duitse leest. De Duitse ‘Nachversteuerung’ wordt als schadevergoeding beschouwd (Van der Poel 1942, p. 270).

<sup>116</sup> Van der Poel 1942, p. 270.

<sup>117</sup> Zie onderdeel 2.5.2.

<sup>118</sup> Volgens Sinninghe Damsté onderscheid artikel 91 Wet IB 1914 zich dan ook in gunstige zin van de Wet op de bedrijfsbelasting, welke ‘aan de verwerping van een beroep steeds een verhooging verbond.’ (Sinninghe Damsté, p. 434/435).

<sup>119</sup> Zie de Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1911-1912, 144, nr. 3, p. 23).

voorgestelde werkdefinitie. Weliswaar voldoet de verhoging aan alle criteria, maar het orgaan dat de inhoudelijke beslissing velt over de verschuldigdheid van de boete is de Raad van Beroep. Dit orgaan, belast met rechtspraak, is naar mijn mening geen bestuursorgaan. Ook de geschonden norm op grond waarvan de boete wordt opgelegd, is mijns inziens geen bestuursrechtelijke norm maar een norm van administratief procesrecht. De verhoging van artikel 91 Wet IB 1914 doet mij dan ook meer denken aan een soort veroordeling tot vergoeding van proceskosten dan aan een bestuurlijke boete.

#### *Kwijtschelding van verhogingen*

Zowel de verhoging van artikel 85 Wet IB 1914 als die van artikel 91 Wet IB 1914 konden worden kwijtschelden op grond van artikel 110 Wet IB 1914. Dit artikel bepaalt, evenals zijn voorgangers artikel 43 Wet BB 1893 en artikel 45 Wet VB 1892, dat de Kroon bevoegd is om in bijzondere gevallen van dwaling of verschoonbaar verzuim tot algehele kwijtschelding van de boete over te gaan.

Kwijtschelding van de verhoging bij navordering van artikel 85 Wet IB 1914 kwam vaak voor.<sup>120</sup> Uiteindelijk is bij wet van 19 mei 1922<sup>121</sup> geregeld, dat de koninklijke kwijtscheldingsbevoegdheid overgedragen werd aan de Minister van Financiën. De kwijtscheldingsbepaling werd inmiddels zo vaak toegepast dat het buitengewone karakter ervan verloren was gegaan.<sup>122</sup>

In de Wet IB 1914 is ook een bepaling opgenomen die de directeur der directe belasting de bevoegdheid toekent om in geval van een onjuiste aanslag, en dus ook een onjuiste aanslag waarin een verhoging was begrepen, tot ambtshalve vermindering over te gaan (artikel 109 Wet IB 1914). Deze bepaling is vergelijkbaar met het huidige artikel 65 AWR.<sup>123</sup> Als een verhoging in strijd met de wet was opgelegd, dan zou de vermindering op basis van artikel 109 Wet IB 1914 moeten plaatsvinden in plaats van kwijtschelding op grond van artikel 110 Wet IB 1914. Gezien de centrale probleemstelling van dit proefschrift, zal ik aan het achteraf ambtshalve corrigeren van onjuiste boeten geen nadere aandacht besteden.

## **2.6 1917: Registratiewet**

### **2.6.1 Wet- en regelgeving, algemeen**

In ons land gold vanaf 1 januari 1812 de Franse registratiewet als gevolg van de inlijving van het Koninkrijk Holland bij Frankrijk. Op grond van deze wet, ook wel de Frimaire-wet van 12 december 1798<sup>124</sup> genoemd, werd een soort overdrachtsbe-

120 Volgens Sinninghe Damsté zelfs tegen het 'beginsel dier verhooging in, doch overeenkomstig de eischen der billijkheid.' (Sinninghe Damsté, p. 498).

121 Wet van 19 mei 1922, Stb. nr. 327.

122 Zie Sinninghe Damsté, p. 498.

123 Zie onderdeel 2.10.3.

124 Wet van den 2 Frimaire an VII, bulletin des lois no. 248.

lastig geheven naar een tarief van 2,5%. De Frimaire-wet werd pas op 1 juni 1917 vervangen door de Registratiewet 1917.

Er was vanaf het begin veel onvrede over de Frimaire-wet van vóór de Code Napoleon. Talloze pogingen zijn ondernomen om het wettelijke stelsel te wijzigen, maar lang bleef het bij 'incidentele Nederlandse lappen op het Franse legislatieve kostuum'.<sup>125</sup> Het duurde echter tot 1906 voordat er wezenlijke vooruitgang werd geboekt. In 1906 werd namelijk een Staatscommissie tot herziening van de Registratiewetgeving (hierna: staatscommissie) ingesteld,<sup>126</sup> die onder meer tot taak had om het zakenrecht en de registratiewetgeving te herzien. Directe aanleiding tot de instelling van die staatscommissie was een toespraak van het toenmalige lid van de Tweede Kamer mr. M.W.F. Treub op 31 december 1905 in de Tweede Kamer. Uiteindelijk heeft het onderzoek van de staatscommissie geleid tot de invoering van de Registratiewet van 1917.

### 2.6.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten

De oude Frimaire-wet kende verschillende boetebepalingen, zowel vaste als van de verschuldigde belasting afhankelijke boeten. Ook deze boeten waren van rechtswege verschuldigd, ongeacht de mate van schuld van de overtreder. Volgens Feteris was in deze boeten toch een strafelement aanwezig, omdat in de praktijk bleek dat achteraf vaak kwijschelding werd verleend bij verzachtende omstandigheden.<sup>127</sup>

De opvolger van de Frimaire-wet, de Registratiewet 1917, wijdt een afzonderlijk hoofdstuk aan boeten en kosten ter zake van overtredingen.<sup>128</sup> Dit hoofdstuk vermeldt verschillende vaste en variabele boeten. De vaste boeten (artikelen 83 en 84 Registratiewet 1917) worden geheven naar een wettelijk vastgesteld bedrag per overtreding.<sup>129</sup> De variabele boeten worden bepaald naar tijdsevenredigheid (*f* 10 per week verzuim: artikel 85 Registratiewet 1917) dan wel naar een veelvoud van het ter zake verschuldigde recht,<sup>130</sup> waarbij in enkele gevallen minimumboeten worden voorgeschreven.<sup>131</sup> De wet biedt derhalve een vrij genuanceerd boete-arsenaal, ondanks dat de mate van verwijtbaarheid nog geen expliciet onderdeel hiervan uitmaakt.

125 M.P. Bongard, *'De registratiewet 1970: de formaliteit van de registratie'*, Ars Notarius XCV, Kluwer, Deventer, 2000.

126 Koninklijk Besluit van 30 juni 1906, no. 75

127 Feteris, M.W.C., 2002, p. 14.

128 Te weten hoofdstuk IV met als titel 'Boete en kosten'.

129 De vaste boetebedragen zijn *f* 10 (artikel 84 registratiewet 1917), *f* 25 en *f* 50 (artikel 83 Registratiewet 1917).

130 Het tweevoud (artikel 86 Registratiewet 1917) of het vijfvoud (artt. 87, 88, 89, 90 en 91 Registratiewet 1917).

131 Van *f* 100 (artikel 88 Registratiewet 1917), *f* 200 (artt. 89 en 90 Registratiewet 1917) of *f* 1.000 (artikel 87 Registratiewet 1917).

*Onderscheid tussen 'normadressaten' bij beboeting, strafverzwaring*

Bij het verrichten van de voorgeschreven formaliteiten van de Registratiewet 1917 vervult de notaris veelal een cruciale rol. De notaris is niet slechts een verplichte intermediair, maar hij beschikt ook over specifieke kennis en deskundigheid. Dit maakt dat de notaris, de 'normadressaat' in kwestie, ten aanzien van verplichtingen die zich bevinden op zijn werkterrein een hogere zorgplicht heeft te betrachten dan de doorsnee belastingplichtige. In het strafrecht wordt dit ook wel 'Garantenstellung' genoemd.<sup>132</sup> Dat de Registratiewet 1917 deze specifieke zorgplicht, en daarmee een verhoogde verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid, mede ten aanzien van de boeten heeft willen vormgeven, blijkt onder meer uit artikel 83 Registratiewet 1917. Dit artikel schrijft voor dat ten aanzien van hetzelfde registratieverzuim de notaris aanmerkelijk zwaarder wordt beboet (f 50) dan een griffier of deurwaarder (f 25). Zo werd toch in enige mate door de wetgever 'straf naar mate van schuld' mogelijk gemaakt en wel in strafverzwarende zin.

Ook wordt opgemerkt dat de zwaarste boete van artikel 87 Registratiewet 1917 (vijfvoudige verhoging met een minimum van f 1.000) is voorbehouden voor overtredingen die begaan zijn door rechtspersonen. Blijkbaar was de wetgever van mening dat deze categorie 'normadressaten' zwaarder beboet moesten kunnen worden.

*Vrijwillig verbeteren; strafuitsluiting*

De hoogte van het verschuldigde registratierecht is onder meer afhankelijk van de (subjectieve) waardering van goederen en zaken. In sommige gevallen wordt de werkelijke waarde van de aan te geven goederen en zaken pas bekend ná het verstrijken van de aangiftetermijn. Artikel 91 Registratiewet 1917 bevat voor die gevallen een strafuitsluitingsgrond, wanneer er alsnog een verbeterde aangifte werd gedaan vóórdat de vordering tot waardering door de belastingadministratie werd ingesteld én de uiteindelijke waarde niet meer dan een achtste hoger was dan de eerder aangegeven waarde (zie artikel 73 Registratiewet 1917). Deze strafuitsluitingsgrond met betrekking latere verbeteringen ten aanzien van waarderingskwesaties lijkt overigens op eenzelfde eerdere regeling in de Successiewet van 1859.<sup>133</sup>

*Visie Staatscommissie en regering ten aanzien van het karakter van de boeten*

Het eerste deel van het verslag van de staatscommissie verscheen in 1913.<sup>134</sup> In dit verslag gaf de staatscommissie aan dat de boeten van de Registratiewetgeving gezien moesten worden als een straf op het overtreden van de fiscale voorschriften. Volgens Van der Poel bepleitte de staatscommissie echter dergelijke boetezaken niet

<sup>132</sup> Zie bijvoorbeeld Hazewinkel-Suringa, p. 311.

<sup>133</sup> Zie onderdeel 2.4.2.

<sup>134</sup> Dit deel I ging over de registratiewetgeving en lag aan de basis van de Registratiewetgeving van 1917. Deel II van het verslag zag op het onroerende goederenrecht en verscheen in 1916 (zie H. Schuttevâer en M.P. Bongard, 'Kort begrip van rechtsverkeersbelastingen en registratie', Gouda Quint, Arnhem, 1987, 4<sup>e</sup> druk).

door de strafrechter maar door de administratieve rechter te laten behandelen vanwege het verband tussen de hoogte van het belastingbedrag en de boete.<sup>135</sup>

Dat de regering de mening van de staatscommissie onderschrijft, blijkt onder meer uit de bewoordingen die worden gehanteerd in de Memorie van Toelichting.<sup>136</sup> Ook valt het strafkarakter van de bestuurlijke boete af te leiden uit de bepaling dat de boete niet zal worden gevorderd van een overledene (artikel 93 Registratiewet 1917).<sup>137</sup>

### 2.6.3 De straftoemetingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting

Ook de boeten van de Registratiewet 1917 konden worden kwijtgescholden.<sup>138</sup> In artikel 99 van de Registratiewet 1917 wordt de Kroon wederom de bevoegdheid gegeven om 'in bijzondere gevallen' kwijtschelding van boeten te verlenen. Overigens is opmerkelijk dat deze kwijtscheldingsbepaling, in tegenstelling tot eerdere kwijtscheldingsartikelen in andere materiewetten, niet de eis bevat dat het in dergelijke bijzondere gevallen moet gaan om 'dwaling' of 'verschoonbaar verzuim'. Dat de regering in beginsel daarmee geen wezenlijk andere weg lijkt te willen bewandelen, volgt uit de reactie van de minister van Financiën Van Gijn op kritiek van enkele kamerleden:

*"Het stelsel, dat in dit ontwerp – in navolging van de bestaande wet – ten aanzien van de boeten is gehuldigd, is onmisbaar voor eene voldoende verzekering van de naleving der voorschriften van de wet. Hierbij komt, dat artikel 99 de bevoegdheid geeft, kwijtschelding, vermindering of teruggave van verbeurde boeten te verlenen, eene bevoegdheid, waarvan in gevallen van onwillig verzuim of goede trouw een ruim gebruik mag worden verwacht."*<sup>139</sup>

De minister zegt echter vervolgens met betrekking tot de kwijtschelding van de hoge boeten op grond van artikel 87 Registratiewet 1917 het volgende:

*"Ook ten aanzien van de in dit artikel bepaalde boete kan, door toepassing van artikel 99 de werking der strafbepaling worden getemperd, indien dit noodig of wenschelijk mocht zijn."*

Eerder had de minister al aangegeven met de boete van artikel 87 Registratiewet 1917 vooral een preventieve werking te beogen. De minister legt in bovenstaande passage mijns inziens een duidelijke relatie tussen het karakter van de boete (straf), het doel dat met het boetemiddel moet worden bereikt (een afschrikwekkende, preventieve werking) en wijze waarop dat doel in individuele gevallen ('noodig of wenschelijk') kan worden bereikt, namelijk door het 'temperen' van de straf.

Gezien het voorgaande en het feit dat reeds in 1831 de Koning de kwijtschelding van boeten voor wat betreft de registratiewetgeving aan de Minister van Financiën,

<sup>135</sup> Zie Van der Poel 1942, p. 271.

<sup>136</sup> Waaronder 'op straffe van boete' (p. 15) en 'hare strafbaarheid' (p.16), zie de Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1915/1916, 211, nr. 3).

<sup>137</sup> Zie ook Feteris, M.W.C., 2002, p. 14.

<sup>138</sup> Zie bijvoorbeeld Niessen 2010, p. 314.

<sup>139</sup> Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1915-1916, 122, nr. 5, p. 35).

en nog later aan de hoofdbambtenaren der belastingen, had gedelegeerd<sup>140</sup>, kom ik tot de conclusie dat de kwijtscheldingsbepaling van artikel 99 Registratiewet 1917 een ruimere werking heeft dan de vergelijkbare kwijtscheldingsartikelen in andere materiewetten. De wetgeving lijkt op dit punt meer ruimte te creëren voor het bestuursorgaan om de boete, die overigens nog steeds vanuit de wet wordt belopen, af te stemmen op de ernst van het individuele geval.

Later heeft de regering ingezien dat de ruimere kwijtscheldingsbevoegdheid niet voorbehouden hoeft te blijven aan de uitvoering van de Registratiewet. Zo is in 1923 aan de Successiewet eenzelfde bepaling toegevoegd (artikel 82a SW), omdat ook 'andere gevallen [zich] kunnen [...] voordoen, waarin de toepassing van de letter der wet niet zou strooken met haar geest.'<sup>141</sup>

## **2.7 1941: Besluit op de inkomstenbelasting**

### **2.7.1 Wet- en regelgeving, algemeen**

Gedurende de bezetting tijdens de Tweede Wereldoorlog werden door de bezetter veel regelingen aangepast aan het Duitse systeem, waaronder de inkomstenbelasting. De Wet op de inkomstenbelasting van 1914 werd op 1 januari 1941 vervangen door het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 (hierna: Besluit IB 1941). Bij dit besluit werd door de belastingadministratie een Leidraad gepubliceerd, die het karakter had van een memorie van toelichting. Er ontbrak gedurende de oorlogsjaren immers een 'echte' parlementaire behandeling, zodat onder andere de fiscale rechtspraak het met het Besluit en de Leidraad moest doen. Met de inwerkingtreding van het Besluit IB 1941 bleef het principe van de wet van 1914 ongewijzigd: het inkomen als één geheel belasten met een uniform tarief. Met de inwerkingtreding van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op 1 januari 1965 kwam het Besluit IB 1941 te vervallen.

### **2.7.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten**

Aan het Besluit IB 1941 wordt uitvoering gegeven door een zevental uitvoeringsbeschikkingen. Artikel 4 van de Zevende Uitvoeringsbeschikking<sup>142</sup> bevat, naast een navorderingsbevoegdheid met een vijfjaarstermijn, de volgende boetebepaling: 'De in den navorderingsaanslag te begrijpen belasting wordt verdubbeld, tenzij aanneemelijk is, dat niet door opzet of grove onachtzaamheid van den belastingplichtige te weinig belasting is geheven.' Deze artikelen van de Zevende Uitvoeringsbeschikking lijken overigens veel op de huidige navorderingsbepalingen van artikel 16 AWR en de vergrijpboete bij navordering van artikel 67e AWR.<sup>143</sup>

140 Koninklijk Kabinetsrescript van 4 oktober 1831, nr. 76 (zie Van der Poel 1942, p. 292-293).

141 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1922-1923, 449, nr. 3).

142 Zevende beschikking van den Secretaris-Generaal van het Departement der Financiën, d.d. 15 januari 1944, no. 22 (Nederlandsche Staatscourant van 21 februari 1944, n. 36).

143 Artikel 67e AWR vermeldt nu ook nog de delictsbestanddelen opzet en grove schuld (d.i. 'grove onachtzaamheid'), die zien op de mate van verwijtbaarheid.

Opmerkelijk is dat de wetgever met betrekking tot de verwijtbaarheid een draai lijkt te maken ten opzichte van het verleden: het is niet langer het geval dat de boeten rechtstreeks uit de wet voortvloeien zonder dat de mate van verwijtbaarheid daar een rol in speelt. Weliswaar moest de belastingplichtige nog steeds zelf de afwezigheid van opzet of grove onachtzaamheid bewijzen,<sup>144</sup> maar de belastingadministratie kon bij het opleggen van de boete niet langer om de intentie van belastingplichtige heen. Volgens Feteris vormde dit een stap in de richting van individuele straftoemeting bij bestuurlijke beboeting door de inspecteur, zoals dit ook door een strafrechter wordt uitgevoerd.<sup>145</sup>

Dat de boete van artikel 4 van de Zevende Uitvoeringsbeschikking als een straf moet worden gezien, lijdt geen twijfel. Waar bij de introductie van de viervoudige verhoging bij navordering in 1904 (zie onderdeel 2.5.3) nog kon worden gediscussieerd of sprake was van schadevergoeding of straf, daar is bij de verdubbeling van de navorderingsaanslag op grond van artikel 4 van de Zevende Uitvoeringsbeschikking geen aanleiding toe. Deze verhoging van 100 procent wordt immers berekend over de gehele bedrag van de navorderingsaanslag, die zelf al een termijn van vijf jaren bestreek. Dat er dan sprake is van leedtoevoeging mag duidelijk zijn. Overigens was ook de Hoge Raad van mening dat de verdubbeling bij navordering van artikel 4 van de Zevende Uitvoeringsbeschikking een straf is.<sup>146</sup>

#### *Verhoging met betrekking tot het niet doen van aangifte*

Met ingang van 1 januari 1951<sup>147</sup> werd een variabele boetebepaling toegevoegd aan artikel 52 Besluit IB 1941 (het vierde lid), die in grote trekken lijkt op het huidige artikel 67a AWR. De verhoging werd opgelegd als de vereiste aangifte niet werd gedaan nadat de belastingplichtige was aangemaand. De wettelijke verhoging bedroeg 5 procent van het bedrag van de ambtshalve aanslag met een minimum van 5 gulden. De verhoging was ook verschuldigd, indien geen sprake was van opzet of grove onachtzaamheid.

De regering had geconstateerd dat steeds meer belastingplichtigen verzuimden op tijd aangifte te doen. Het gevolg hiervan was dat er vele aanslagen ambtshalve moesten worden opgelegd naar een geschat bedrag. De ambtshalve aanslagen moesten vaak weer worden bijgesteld naar aanleiding van de door belastingplichtige alsnog aangeleverde gegevens. Deze praktijk leidde 'voor de belastingadministratie tot veel overbodig, tijdrovend werk en heeft uiteraard een stremmende invloed op het inlopen van de bestaande achterstand in de aanslagregeling'.<sup>148</sup>

<sup>144</sup> Koopman, p. 178.

<sup>145</sup> Feteris, M.W.C., 1993, p. 44.

<sup>146</sup> Hoge Raad 24 oktober 1951, B 9090 en Hoge Raad 13 oktober 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2970 (BNB 1954/339, met noot Smeets).

<sup>147</sup> Wet van 16 augustus 1951, Stb. 378. Zie ook TK, vergaderjaar 1950-1951, 2105, nr. 29, p. 28.

<sup>148</sup> Zie Nota van Wijzigingen (TK, vergaderjaar 1950-1951, 2105, nr. 6, p. 16).



De wetgever beschouwde de verhoging van artikel 52, vierde lid, Besluit IB 1941 vermoedelijk als een straf, omdat de verhoging qua doelmatigheid vergeleken wordt met strafrechtelijke vervolging ten aanzien van dezelfde normoverschrijding.<sup>149</sup> Dit strafkarakter<sup>150</sup> wordt nog eens onderstreept door het feit dat de verhoging niet wordt opgelegd over het bedrag van de navorderingsaanslag dat reeds door een verhoging van artikel 4 van de Zevende Uitvoeringsbeschikking was getroffen (ne bis in idem).<sup>151</sup> Ook werd het niet redelijk geacht een strafrechtelijke vervolging in te stellen wanneer eerder een verhoging was opgelegd ten aanzien van hetzelfde feit (una-via).

*Verhoging met betrekking tot het niet (tijdig) betalen van loonbelasting*

Tegelijk met de invoering van de hiervoor behandelde verhoging inzake aangifteverzuim werd een verhoging in verband met het niet tijdig betalen van loonbelasting toegevoegd aan het Besluit op de Loonbelasting 1940.<sup>152</sup> Het was de regering gebleken dat steeds meer ondernemers, ook degenen die niet krap bij kas zaten, zich 'ten nadele van de Staat goedkoop crediet [...] verschaffen'.<sup>153</sup> Om dit tegen te gaan werd in artikel 21a een verhoging opgenomen van 10 procent van het bedrag van de te laat betaalde belasting met een minimum van f 5. Ook deze verhoging was verschuldigd indien geen sprake was van opzet of grove onachtzaamheid.

Van de verhoging moest niet alleen een preventieve werking uitgaan, maar de regering had ook het oog op 'de arbeid, welke de nalatige werkgever aan de administratie berokkent'.<sup>154</sup> Het doel van de verhoging was derhalve drieledig: compensatie van het renteverlies, het bewerkstelligen van gedragsverandering en vergoeding van de kosten van de extra werkzaamheden van de belastingadministratie.<sup>155</sup> Zowel de verhoging als de kwijtschelding daarvan zijn terug te vinden in artikel 21a van het Besluit op de Loonbelasting 1941. Kwijtschelding vond plaats in gevallen van 'dwaling of verschoonbaar verzuim'.

Overigens gaf de regering ook aan waarom het betalingsverzuim in de loonbelasting zwaarder (nl. 10 procent) werd beboet dan het aangifteverzuim in de inkomstenbelasting (5 procent). Men vond het betalingsverzuim ernstiger dan het aangifteverzuim, omdat het bij het niet of niet tijdig afdragen van loonbelasting gaat om gelden die reeds eerder ingehouden zijn en die door anderen verschuldigd zijn.<sup>156</sup> Het betreft hier dus een codificatie van strafverzwarende omstandigheden, die tot uiting komt in een hoger wettelijk tarief.

149 Zie ook Feteris, M.W.C., 1993, p. 45.

150 Ook Hofstra was van mening dat de verhoging een strafkarakter had (Hofstra, p. 331).

151 Zie Nota van Wijzigingen (TK, vergaderjaar 1950-1951, 2105, nr. 6, p. 17).

152 Besluit van 5 december 1940, Stb. 1940, S.S. 426, p. 378 e.v..

153 Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1950-1951, 2105, nr. 5, p. 16).

154 Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1950-1951, 2105, nr. 5, p. 16).

155 Slagmolen (1951) betitelt deze verhoging overigens als een ordeboete, een begrip dat we nog zullen tegenkomen (zie onderdeel 2.9.3.).

156 Zie Nota van Wijzigingen (TK, vergaderjaar 1950-1951, 2105, nr. 6, p. 17).

### 2.7.3 De straftoemetingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting

Artikel 52, lid 4 Besluit IB 1941 vermeldde tevens dat de Minister van Financiën bevoegd was om kwijtschelding van de verhoging van artikel 52 Besluit IB 1941 te verlenen in geval van dwaling of onvrijwillig verzuim. Hiermee werd voortgebouwd op de reeds bestaande kwijtscheldingsbevoegdheid van artikel 110 Wet IB 1914. Opgemerkt wordt dat er aanvankelijk geen kwijtscheldingsbevoegdheid werd geïntroduceerd met betrekking tot de verdubbeling van de navordering van artikel 4 van de Zevende Uitvoeringsbeschikking. Kennelijk vond men dit overbodig, omdat die verhoging slechts in gevallen van opzet of grove nalatigheid kon worden opgelegd. Was sprake van dwaling of verschoonbaar verzuim, dan kwam de verdubbeling bij navordering helemaal niet in beeld.

## 2.8 1933-1968: Totstandkoming van de Wet op de omzetbelasting

### 2.8.1 Wet- en regelgeving, algemeen

Op 1 januari 1934 werd in Nederland de omzetbelasting ingevoerd.<sup>157</sup> Deze belasting wordt geheven ter zake van bestedingen, verteringen of verbruik. In zoverre is de omzetbelasting een voortzetting van de oude Personeele Belasting (zie onderdeel 2.3). De wet van 1933 voorzag in een eenmalige heffing die door fabrikanten moest worden betaald ten aanzien van geleverde goederen. De omzetbelasting werd 'voldaan' door belastingzegels op de facturen te plakken.

Als gevolg van de bezetting werd in 1941 de Wet op de omzetbelasting 1933 vervangen door het Besluit op de omzetbelasting.<sup>158</sup> Het systeem van heffing van omzetbelasting volgens dit besluit, waarmee onder andere de belastingzegels werden afgeschaft, is heden ten dage nog terug te vinden in hoofdstuk IV van de AWR. Het besluit uit 1941 werd op zijn beurt vervangen door de Wet op de omzetbelasting 1954,<sup>159</sup> die vervolgens 1 januari 1969<sup>160</sup> weer werd vervangen door een nieuwe wet die voorzag in invoering van een stelsel gebaseerd op de toegevoegde waarde.

### 2.8.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten

De Wet op de omzetbelasting 1933 (hierna: Wet OB 1933) bevatte in artikel 28 een navorderingsbepaling die het mogelijk maakte dat het tienvoud van de volgens de inspecteur te weinig betaalde belasting kon worden nagevorderd. Opmerkelijk is dat de wet nu niet de boete als het ware voorschrijft, maar dat de inspecteur de ruimte wordt gelaten om een verhoging op te leggen tot *maximaal* het tienvoud van de te

<sup>157</sup> Wet van 25 oktober 1933, Stb. S. 546.

<sup>158</sup> Besluit op de omzetbelasting 1941 (Besluit van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 21 augustus 1940, Verordeningenblad 1940, nr. 135).

<sup>159</sup> Wet van 9 december 1954, Stb. 558.

<sup>160</sup> Wet van 27 juni 1968, Stb. 329.

weinig afgedragen belasting.<sup>161</sup> De inspecteur hoefde dus niet een afzonderlijk kwijtscheldingsbesluit te nemen om de verhoging in individuele gevallen te matigen; hij kon direct bij het opleggen van de verhoging al rekening houden met de ernst van de overtreding en de draagkracht van de belastingplichtige.<sup>162</sup> Dit betreft een grote wijziging ten aanzien van de wijze waarop voorheen verhogingen en boeten wettelijk werden vormgegeven en het versterkt het straffarakter van de verhoging.<sup>163</sup>

Maar net als bij de introductie van de navorderingsbevoegdheid in de Wet op de vermogensbelasting (zie onderdeel 2.5.3) maakte de regering ook nu niet duidelijk of de tienvoudige verhoging moest worden opgevat als een straf of als schadevergoeding. In de Memorie van Toelichting geeft de regering aan dat de tienvoudige verhoging bedoeld is om ontdoken belasting na te vorderen<sup>164</sup>, wat duidt op een schadevergoedingsgedachte. Ook het feit dat in geval van belastingontduiking niet slechts belasting kon worden nagevorderd maar ook strafrechtelijk kon worden opgetreden, wijst in de richting van de schadevergoedingsidee omdat er anders sprake zou zijn van dubbele bestraffing.<sup>165</sup> Anderzijds was de regering van mening dat de tienvoudige verhoging toch vooral een preventieve werking zou moeten hebben, wat weer duidt op straf. Ook gaf zij aan dat de strafrechtelijke geldboete op belastingontduiking relatief gering kon zijn (f 1.000), omdat de belasting al reeds tot een veelvoud kon worden nagevorderd.

De tienvoudige verhoging werd later bij het Besluit Omzetbelasting 1940<sup>166</sup> teruggebracht naar 400 procent van de nagevorderde belasting. Bij de Wet op de omzetbelasting 1954<sup>167</sup> werd de maximale wettelijke verhoging nog verder teruggebracht naar 200 procent.

### 2.8.3 De straftoematingsbepalingen, kwijtschelding

De kwijtschelding van de verhoging van artikel 28 Wet OB 1933 is geregeld in artikel 29 Wet OB 1933. In dit artikel wordt verwezen naar artikel 16 Wet OB 1933. Het eerste lid van artikel 16 Wet OB 1933 formuleert een vrij algemene kwijtscheldingsbevoegdheid voor de Minister van Financiën. In het tweede lid van artikel 16 Wet OB 1933 worden wederom 'dwaling of onwillekeurig verzuim' als specifieke gevallen

161 '[...] indien daartoe aanleiding bestaat [...] waarvan het bedrag het tienvoud [...] niet overtreft.' (artikel 28 Wet OB 1933).

162 Zie Feteris, M.W.C., 1993, p. 46. Volgens Slagmolen (1951) werd het wettelijke maximum alleen toegepast in gevallen van zeer ernstige ontduiking en recidive.

163 In artikel 21, lid 5 van het Besluit op de Loonbelasting 1941 is eveneens een 'kan'-bepaling opgenomen ter zake van een verhoging van 100 procent. Voor het overige stemt de navorderingsregeling volgens het Besluit op de Loonbelasting 1941 overeen met die van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 (zie Feteris, M.W.C., 1993, p. 46).

164 "Waar aan deze administratie op deze wijze alle bijzonderheden omtrent de ontdekte ontduikingen bekend zijn, is zij bij uitstek bevoegd te beoordeelen, welke vergoeding de belastingontduiker in den vorm van verhoogde belasting moet voldoen." (TK, vergaderjaar 1932-1933, 305, nr. 3, p. 6).

165 Artikel 28 van de Wet OB 1933 heeft het over 'onverminderd het instellen van bekeuring'.

166 Zie het tweede lid van artikel 18 van het Besluit van 17 december 1940, Stb. 1940, S.S. 431, p. 388 e.v.

167 Wet van 9 december 1954, Stb. 1954, 533 (artikel 37, lid 2).

voor teruggaaf van belasting genoemd. Opmerkelijk is nu dat de kwijtscheldingsbepaling ten aanzien van de navorderingsaanslag, artikel 29 Wet OB 1933, alleen verwijst naar het *eerste lid* en niet naar het *tweede lid* van artikel 16 Wet OB 1933. Hieruit zou geconcludeerd kunnen worden dat de wetgever niet (langer) het oog had op kwijtschelding in geval van dwaling of onwillekeurig verzuim in geval van navordering, mede gezien het feit dat het initiële wetsvoorstel juist wél voorzag in die mogelijkheid.<sup>168</sup> Hoe het ook zij, de ambtelijke voorschriften voorzagen uiteindelijk wel in kwijtschelding van navordering bij dwaling en onwillekeurig verzuim, waarmee overigens de visie van de wetgever mijns inziens nog geen gegeven is.<sup>169</sup>

Ook merk ik op dat de wetgever hier heeft gekozen voor de term 'onwillekeurig verzuim' in plaats van het tot dan toe vigerende 'onvrijwillig verzuim' (zie de hiervoor beschreven kwijtscheldingsregelingen in andere materiewetten).<sup>170</sup> Beide begrippen zijn echter naar mijn mening in taalkundige zin niet hetzelfde. 'Onwillekeurig' betekent 'niet opzettelijk' en 'onvrijwillig' wordt ook vertaald als 'gedwongen'. Waarom de wetgever voor deze andere bewoordingen heeft gekozen, is mij niet geheel duidelijk.

#### 2.8.4 Fiscale 'zuivering' na de Tweede Wereldoorlog

Door de bezetting waren de overheidsfinanciën ernstig ontwricht. Ook was de Belastingdienst door de Hongerwinter van 1944-1945 vrijwel volledig lamgelegd. Om het tij te keren werden bijzondere bevoegdheden aan de Belastingdienst toegekend en werd bijvoorbeeld ook de mogelijkheid tot navordering van belasting verruimd.<sup>171</sup> Deze periode wordt ook wel de 'fiscale zuivering' genoemd.

Al spoedig bleek dat de verhogingen, onder andere vanwege het 'automatisme' en de beperkte mogelijkheid tot kwijtschelding daarvan, een probleem vormden voor een voortvarende aanpak van de fiscale zuivering. Daarom werd bij Ministeriële resolutie<sup>172</sup> besloten dat in geval van vrijwillige verbetering geen boete werd opgelegd. In plaats daarvan werd in die gevallen de alsnog te betalen belasting verhoogd met 20 procent, welke verhoging het karakter had van een vergoeding van het renteverlies.<sup>173</sup> De 'resterende' verhoging werd echter nog steeds opgelegd uit hoofde van hetzelfde verhogingsartikel, waaruit ik concludeer dat de wettelijke verhoging zowel een punitief als een rentevergoedingskarakter kon hebben. Naar mijn mening is het fenomeen van de vrijwillige verbetering in dit tijdgewricht dan ook niet te typeren als een zuivere strafverminderende omstandigheid, maar nog steeds als een straf-

<sup>168</sup> Zie Memorie van Toelichting op de artikelen 17 tot en met 20 (TK, vergaderjaar 1932-1933, 305, nr. 3, p. 6).

<sup>169</sup> Slagmolen (1951) vermeldt dat geen verhoging volgde in geval van dwaling, verschoonbaar verzuim en 'vrijwillige aanmelding van begane onjuistheden'.

<sup>170</sup> In artikel 21a van het Besluit op de Loonbelasting 1941 hanteert de wetgever de term 'verschoonbaar verzuim'. De herkomst van deze term heb ik niet helder gekregen. Maar 'verschoonbaar' lijkt mij op voorhand ruimer dan 'onvrijwillig'.

<sup>171</sup> Zie Niessen 2010, p. 26.

<sup>172</sup> Resolutie van 4 juni 1945, nr. 527 (Slagmolen 1951).

<sup>173</sup> Zie Slagmolen 1951.

uitsluitingsgrond.<sup>174</sup> Immers heeft de 'resterende' verhoging, die werd opgelegd nadat vrijwillig is verbeterd, het karakter van vergoeding van renteverlies. Daarmee lijkt het punitieve element, dat óók onderdeel uitmaakt van de gehele wettelijke verhogingsruimte, door de vrijwillige verbetering als het ware volledig uitgeschaald, zodat alleen nog de rentevergoeding overblijft.

Later werd genoemde resolutie overigens vervangen door een regeling die voorzag in een verhoging van 10 procent. De bedoeling van deze regeling was om degene, die volledig meewerkte aan de fiscale zuivering te 'belonen' door de boete achterwege te laten. Daarnaast bleven ook de reguliere boetebepalingen van kracht voor degene die niet volledig openheid van zaken gaf. Wel werd ruimer gebruik gemaakt van de mogelijkheid tot kwijtschelding, die tijdelijk ook aan inspecteurs werd toegekend.<sup>175</sup>

*De opmars van een ruimer, evenrediger kwijtscheldingsbeleid*

De hiervoor genoemde fiscale zuiveringsmaatregelen, maar bijvoorbeeld ook de 'kan'-formulering in de verhogingsbepalingen in de aangiftebelastingsfeer (zie onderdeel 2.8.2), hebben geleidelijk aan geresulteerd in een meer strafrechtelijke visie op verhogingen en boeten. Deze visie is terug te vinden in het kwijtscheldingsbeleid in een resolutie van 27 oktober 1954<sup>176</sup> en vormde een belangrijke stap in het proces van individualisering van de straftoemeting bij fiscale bestuurlijke boeten.<sup>177</sup>

Waar voorheen alleen algehele kwijtschelding op verzoek van belanghebbende achteraf en dan nog slechts in uitzonderlijke gevallen werd verleend, werd nu gedeeltelijke – door de inspecteur bij het nemen van het besluit direct in acht genomen – kwijtschelding mogelijk in een groter aantal gevallen.

De opmaat voor directe, gedeeltelijke kwijtschelding was het eerdere soepeler boeteregime ten aanzien van vrijwillige verbeteringen (zie hiervoor). De resolutie van 27 oktober 1954 ging echter verder. Volgens de staatssecretaris was de maximale verhoging van 100 procent alleen bedoeld in gevallen van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude en recidive. Was daarvan geen sprake dan moest de verhoging met een bepaald percentage worden kwijtgescholden. Een kwijtschelding tot 50 procent was de standaard, maar de verhoging kon ook tot op 75 of 25 procent worden kwijtgescholden. Hoewel de inspecteur slechts bij uitzondering een ander kwijtscheldingspercentage mocht hanteren,<sup>178</sup> is deze kwijtscheldingssystematiek een belangrijke ontwikkeling naar het individualiseren van de straf.

<sup>174</sup> Eerder concludeerde ik dat het vrijwillig verbeteren of inkeren als een strafuitsluitende omstandigheid werkte (zie de onderdelen 2.4.2 (SW 1859) en 2.6.2 (Registratiewet 1917)).

<sup>175</sup> Zie Slagmolen 1951.

<sup>176</sup> Resolutie van 27 oktober 1954, nr. 160 (V-N 1954, blz. 663 e.v.). Onderdeel 2 van deze resolutie vermeldt het volgende: "De bedoelde verhogingen hebben dit gemeen, dat zij niet moeten worden beschouwd als een vergoeding voor vermoedelijk door de Staat in het verleden geleden schade, doch als een door de administratie opgelegde straf op het doen van onjuiste aangifte. De thans gegeven richtlijnen moeten dan ook worden gezien tegen de achtergrond van de in wezen strafrechtelijke werking van deze verhogingen en van haar verhouding tot bij rechterlijk vonnis opgelegde straffen."

<sup>177</sup> Zie Feteris, M.W.C., 1993, p. 44.

Ik merk op dat de omstandigheden 'ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude' en 'recidive' heden ten dage betiteld worden als strafverzwarend, althans zo worden zij ook nu nog in het huidige BBBB aangeduid.<sup>179</sup> Werd de verhoging derhalve op een lager percentage vastgesteld dan 100 procent, dan was de blik meer gericht op de *afwezigheid* van strafverzwarende omstandigheden en nog niet zozeer op de *aanwezigheid* van strafverminderende omstandigheden. Dit heeft naar mijn mening gevolgen voor de wijze waarop de inspecteur (of de directeur) de gegeven discretionaire ruimte benutte, maar ook op de verdeling van de bewijslast van te stellen strafverzwarende en verminderende omstandigheden.<sup>180</sup>

## 2.9 1959-1998: AWR

### 2.9.1 Wet- en regelgeving, algemeen

#### *Totstandkoming van de AWR*

Nadat de Nederlandse overheid in de jaren na de bezettingsperiode weer orde op zaken had gesteld, werden de Duitse bezettingsbesluiten in de jaren vijftig en zestig van de vorige eeuw langzamerhand vervangen door Nederlandse materiële belastingwetgeving. Vaak sloot de nieuwe materiewetgeving, waartoe toen ook nog het formele belastingrecht behoorde, min of meer aan op de regelingen uit de bezettingstijd. Het gevolg was dat zowel het materiële als het formele belastingrecht verspreid was over verschillende regelingen en niet echt een eenheid vormde. Dit vormde een van de redenen om de belastingwetgeving in het geheel te herzien.

#### *Commissie Van den Berge (de Vereenvoudigingscommissie)*

Door de toenmalige minister van Financiën Liefstinck werd een Vereenvoudigingscommissie ingesteld, die als doel had om op korte termijn met voorstellen te komen voor een vereenvoudigde belastingwetgeving. Deze commissie, onder voorzitterschap van dr. W.H. van den Berge, bracht in 1954 haar eindrapport uit en voegde daarbij conceptontwerpen voor een algemene wet, de AWR, en acht heffingswetten. In de concept-AWR werden onder andere de formeelrechtelijke bepalingen die verspreid waren over verschillende materiewetten samengebracht, waaronder de voorschriften met betrekking tot het boete- en strafrecht. Ten aanzien van deze laatste onderwerpen kon de Commissie Van den Berge overigens putten uit het 'voorwerk' dat de Commissie Van den Dries had verricht.<sup>181</sup> Laatstgenoemde commissie, die in 1929 door de Minister van Justitie was ingesteld, had als taak voorstellen te doen tot uniformering van het fiscaal straf- en strafprocesrecht. In

178 Onderdeel 13 van de Resolutie van 27 oktober 1954, no. 160 (V-N 1954, blz. 664) luidt, onder het veelzeggende kopje 'Niet "thermometeren"', als volgt: "Bij het vorenstaande heeft mede de gedachte voorgezet, dat het in het algemeen niet wenselijk is tussen de hiervoor vermelde categorieën in nog andere percentages te kiezen. Andere percentages dan 100, 75, 50 of 25 behoren derhalve niet of slechts bij hoge uitzondering voor te komen."

179 Paragraaf 8, lid 2 tot en met 6, BBBB (recidive) en paragraaf 8, lid 8, BBBB (ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude).

180 Zie hoofdstuk 5, onderdeel 5.4.

181 Zie de 11<sup>e</sup> druk van De Blicke e.a., p. 509.

1936 bracht deze commissie, ook bekend als de Commissie Van den Dries, haar rapport uit.

#### *Commissie Van den Dries*

De Commissie Van den Dries kreeg destijds van de Minister van Justitie de opdracht mee om rekening te houden met de specifieke belangen van het fiscale straf- en strafprocesrecht:

*"[...] de belangen tot welker bescherming het fiscaal strafrecht strekt, behooren tot de levensbelangen van de Staat, dien niet kan blijven functioneren, wanneer hem het verschuldigde wordt onthouden. En met moet in dit verband ook denken aan de rechtmatige belangen van de eerlijke belastingbetalers, die onevenredig zwaar worden belast, wanneer anderen in den een of anderen vorm fraudeeren. In een fiscaal stelsel, dat gelijk het onze, in zoo hoge mate berust op eigen aangifte, kan, gelijk de praktijk leert, gestrengheid niet worden ontbeerd."*<sup>182</sup>

De Commissie Van den Dries keek echter niet alleen naar het fiscale strafrecht, maar ook naar het bestuurlijke boeterecht en de verhouding tussen beide rechtsgebieden. De Commissie was van oordeel dat het strafrecht moest worden ingezet wanneer gevangenisstraf of verbeurdverklaring opportuun was. Ook vond de Commissie dat het strafrecht in beeld moest komen in de gevallen waarin het wenselijk was dat bij de opsporing en berechting een beroep kon worden gedaan op de dwangmiddelen uit het Wetboek van Strafrecht. Volgens de Commissie Van den Dries kon de bestuurlijke boete worden gereserveerd voor gevallen waarin weinig discussie bestaat over de overtreding en vragen van schuld niet van groot belang zijn, want:

*"Onder die omstandigheden kan [...] de administratieve boete boven de strafrechtelijke boete de voorkeur verdienen ter vermijding van aan het belang van den zaak onevenredig ambtelijke bemoeieningen, ter bevordering van eene vlotte afwikkeling en ter voorkoming van het betrekken van overtreeders in eene justitieele strafvordering".*<sup>183</sup>

De Commissie van den Dries had dus ook oog voor de uitvoerbaarheid van het bestuurlijke boeteproces. De minister heeft uiteindelijk deze praktische invalshoek als uitgangspunt genomen, omdat hij het 'volslagen onmogelijk [achtte], de hiervoor bedoelde feiten rechtsreeks door de strafrechter te laten beoordelen'.<sup>184</sup> Daardoor werd de belastingadministratie toch belast met het beoordelen van relatief moeilijke kwesties rondom opzet en grove schuld, wat door de Commissie Van den Dries niet bepaald werd aangeraden.

<sup>182</sup> Verslag van de commissie ter herziening van het fiscaal strafrecht en strafprocesrecht, 1936, 's Gravenhage, p. 4.

<sup>183</sup> Idem, p. 36.

<sup>184</sup> Vlak daarvoor had de minister nog aangegeven dat het te verdedigen was dat het opleggen van de zware verhogingen bij de (straf)rechter thuis behoort. Zie Verslag van het Mondeling Overleg, tevens Eindverslag (TK, vergaderjaar 1957-1958, nr. 7, p. 10).

### 2.9.2 De bestuurlijke boeten in de AWR

De verhogingssystematiek veranderde niet door de komst van de AWR en bestond nog steeds uit twee fasen: 1) het opleggen van de verhoging van 100 procent die voortvloeit uit de wet, en 2) het kwijtscheldingsbesluit van de inspecteur ten aanzien van de verhoging.

Met betrekking tot het materiële boeterecht werd in de AWR een tweedeling gemaakt tussen de lichtere verhogingen van vijf en tien procent en de zwaardere verhogingen van maximaal 100 procent. Dit onderscheid is vandaag de dag nog terug te zien in de lichtere verzuimboeten (artikel 67a AWR tot en met artikel 67ca AWR) en de zwaardere vergrijpboeten (artikel 10a AWR en artikel 67cc AWR tot en met artikel 67f AWR).

#### 2.9.2.1 De lichte verhogingen van 5 en 10 procent

In artikel 9, lid 3 AWR is een verhogingsbepaling opgenomen die vergelijkbaar is met de verhoging van artikel 52, lid 4 en 5 van het Besluit Inkomstenbelasting 1941 (zie onderdeel 2.7.2).<sup>185</sup> De verhoging bedraagt 5 procent van het bedrag van de aanslag met een minimum van f 5, indien de aangifte met betrekking tot een aangiftebelasting niet wordt ingediend naar aanleiding van de aanmaning.

Vanuit de kamer kwam de kritiek dat deze verhoging toch wel fors kon uitpakken bij 'N.V.'s'. Ook vond men dat een lagere verhoging opgelegd moest kunnen worden, 'al naar de ernst van het geval'.<sup>186</sup> De regering pareerde deze kritiek door de verhoging te maximeren tot f 1.000, maar ging daarbij niet in op de wens van de kamer om bij wet een lagere verhoging op te kunnen leggen wanneer de ernst van het geval dit met zich bracht.<sup>187</sup>

In verband met het niet (tijdig) nakomen van de betalingsverplichting van aangiftebelastingen kent de AWR een tweetal lichte verhogingen. De eerste betreft een verhoging van tien procent met een minimum van f 5, wanneer de belasting te laat is betaald (artikel 22 AWR). Deze boete *kan* door de inspecteur worden opgelegd. De tweede verhogingsbepaling *moet* door de inspecteur worden toegepast bij naheffing van te weinig betaalde belasting en bedraagt 10 procent met een minimum van f 5 (artikel 21, lid 1, tweede volzin, AWR). Waarom de wetgever heeft gekozen voor dit specifieke onderscheid tussen een 'kan'- en een 'moet'-bepaling bij verhogingen in de aangiftebelastingsfeer is mij niet geheel duidelijk. In de Memorie van Toelichting wordt wel ingegaan op dit bestaande onderscheid tussen de aanslag- en aangiftebelastingen, maar er wordt geen reden gegeven waarom in hoofdzaak wordt gekozen voor een systematiek waarbij alle verhogingen rechtstreeks vanuit de wet

<sup>185</sup> Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 3, p. 15).

<sup>186</sup> Zie Voorlopig Verslag (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 4, p. 4).

<sup>187</sup> Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 5, p. 7). Later is vanuit de kamer nog geopperd om het maximum te verlagen naar f 500. De minister vond echter dat daarvan te weinig preventieve werking vanuit zou gaan (TK, vergaderjaar 1956-1957, 4080, nr. 7, p. 7).



worden belopen.<sup>188</sup> Hoewel de kamer had aangegeven dat deze regeling te dwingend is en dat in veel gevallen wordt volstaan met een veel lagere verhoging,<sup>189</sup> heeft de minister toch gemeend vast te moeten houden aan het imperatieve verhogingsstelsel door onder meer te verwijzen naar de uitkomsten van het onderzoek van de Commissie Van den Dries.<sup>190</sup> Deze commissie had eerder geconcludeerd dat de administratie het bij het opleggen van verhogingen "(...) goed doet, n.l. dat zij let op alle omstandigheden, waarop ook de strafrechter let, dat haar beslissing dus in den regel een zelfde zal zijn als die van den strafrechter zou wezen".<sup>191</sup> In zoverre is de verwijzing van de regering naar het onderzoek van de Commissie Van den Dries te begrijpen. De commissie was echter ook van oordeel dat er naar gestreefd moest worden om het fiscale strafrecht, waartoe ook de verhogingsbepalingen werden gerekend, aan de algemene bepalingen van het Wetboek van Strafrecht aan te passen.<sup>192</sup> De commissie achtte het juist te streven naar eenheid van beginselen op het gehele gebied van het strafrecht. Dat de administratie bij het opleggen van verhogingen naar het oordeel van de commissie juist tewerk ging, namelijk oordelen zoals een strafrechter dat zou doen, was derhalve niet zozeer *dankzij* maar meer *ondanks* de wettelijke, imperatieve verhogingsbepalingen. Het komt mij dan ook voor dat de regering bij haar verwijzing naar het onderzoek van de Commissie Van den Dries van een te beperkte uitleg van de uitkomsten van het onderzoek van deze commissie is uitgegaan.

#### 2.9.2.2 De verhogingen van 100 procent

De AWR kent tevens zwaardere boeten, de verhogingen van 100 procent in geval van navordering (artikel 18 AWR) of naheffing (artikel 21 AWR). Deze verhogingen zijn geënt op onder andere de bestaande verhoging bij navordering volgens artikel 4 van de Zevende Uitvoeringsbeschikking bij het Besluit op de inkomstenbelasting 1941 (zie onderdeel 2.7.2) en de verhoging van artikel 37, lid 2 van de Wet OB 1954. De AWR-verhogingen van 100 procent sluiten grotendeels aan bij de reeds bestaande verhogingsregelingen, met uitzondering van het feit dat de AWR-verhogingen allen imperatief zijn en dus rechtstreeks uit de wet voortvloeien (zie hiervoor).

De verhogingen van artikel 18 en 21 AWR worden opgelegd wanneer sprake was van opzet of grove schuld (voorheen 'grote onachtzaamheid' genoemd). Daarbij lag het nog steeds op de weg van belastingplichtige om aannemelijk te maken dat geen sprake was van opzet of grove schuld. Ook hier werd door de regering dus

188 De regering geeft wel aan dat het verschil geen wijziging in de bestaande praktijk zal inhouden, omdat men voornemens is een ruime kwijtscheldingsbevoegdheid aan de inspecteurs toe te kennen (zie Memorie van Toelichting, TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 3, p. 17). Feteris is kritisch ten aanzien van het regeringsstandpunt dat een imperatieve verhoging voortvloeit uit het karakter van de verhoging (Feteris, M.W.C., 1993, p. 47).

189 Zie Voorlopig Verslag (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 4, p. 5).

190 Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 5, p. 9).

191 Zie Van der Poel 1942, p. 297.

192 Zie Van der Poel 1942, p. 277.

afgeweken van het ook toen al geldende strafrechtelijke principe van onschuldpresumptie (iemand is onschuldig totdat het tegendeel wordt bewezen).<sup>193</sup>

De verhoging vormt geen afzonderlijke beschikking maar maakt onderdeel uit van de belastingaanslag. Het is dus niet mogelijk om los van een navorderingsaanslag een verhoging op te leggen.

*Karakter van de verhogingen: straf in de vorm van administratieve boeten*

Over het karakter van de verhogingen is de regering duidelijk; zowel de lichte verhogingen, als de zwaardere verhogingen zijn administratieve boeten en dus strafsancties.<sup>194</sup> Dit wordt nog eens onderstreept door het feit dat anti-cumulatiebepalingen worden opgenomen ter voorkoming van een dubbele, zowel bestuurlijke als strafrechtelijke, bestraffing.

Met betrekking tot de lichte verhogingen geeft de minister aan dat deze niet zien op vergoeding van renteverlies. Daarnaast neemt de minister ten aanzien van de zwaardere verhogingen nu ook duidelijk afstand van de vroegere schadevergoedingsgedachte.<sup>195</sup>

*"De in dit artikel [18, IK] bedoelde verhoging heeft het karakter van een administratieve boete; zij vormt dus niet, zoals met de verhoging van artikel 85 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 het geval was, een vergoeding voor gepraesumeerd nadeel dat de belastingplichtige de fiscus heeft berokkend."*<sup>196</sup>

Hiermee lijkt het bestraffende, leedtoevoegende karakter van zowel de lichte als de zware verhogingen een gegeven. Dat betekent echter niet dat ze allen hetzelfde doel dienden.

*2.9.2.3 Doel van de verhogingen*

Over doel en strekking van de verhogingen is gedurende de parlementaire behandeling het nodige gezegd. Volgens de regering moest van de lichte verhoging van artikel 9, derde lid, van de AWR een 'krachtige preventieve werking' uitgaan.<sup>197</sup> Ook geeft de regering, ter onderbouwing van het standpunt dat tegen de verhoging geen bezwaar of beroep aangetekend kan worden, te kennen dat het karakter van deze verhoging 'uitsluitend zijn grond vindt in redenen van administratieve aard'.<sup>198</sup>

<sup>193</sup> Zie bijvoorbeeld TK, vergaderjaar 1985-1986, nr. 37, Vel 33, p. 122, 1<sup>e</sup> kolom.

<sup>194</sup> Zie bijvoorbeeld Verslag van het Mondeling Overleg, tevens Eindverslag (TK, vergaderjaar 1957-1958, 4080, nr. 7, p. 10) en de Memorie van Antwoord n.a.v.dit eindverslag (EK, vergaderjaar 1957-1958, nr. 7a, p. 6). Zie bijvoorbeeld ook De Jonge, WFR 1955/1019 en Feteris, M.W.C., 1993, p. 51.

<sup>195</sup> Dit standpunt is ook terug te vinden in de onderdelen 2 en 13 van de Resolutie van 27 oktober 1954, no. 160 (V-N 1954, blz. 663 en 665).

<sup>196</sup> Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 3, p. 16).

<sup>197</sup> Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 5, p. 7).

<sup>198</sup> Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 5, p. 7).

Volgens de regering komt de andere lichte verhoging van artikel 22 qua strekking overeen met artikel 9, derde lid, van de AWR,<sup>199</sup> wat mijns inziens ook blijkt uit de volgende passage uit de Memorie van Antwoord:

*“De onderhavige verhoging toch is bedoeld als wapen tegen de belastingplichtigen, die erop speculeren, dat de inspecteur administratief niet in staat is direct na het vervallen van de in artikel 19 bedoelde termijn van tien dagen naheffingsaanslagen vast te stellen.”<sup>200</sup>*

De verhogingen van 100 procent hadden echter volgens de regering een geheel ander doel (de onderstrepingen zijn van mijn hand, IK):

*“De administratieve boete, bedoeld in artikel 18, lid 1, en artikel 21, lid 1, eerste volzin – een verhoging met 100 pct. – wordt daarentegen volgens het wetsontwerp slechts belopen voor zover het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten, dat te weinig belasting is geheven. Terwijl de eerder bedoelde boeten (de lichte boeten: IK) beogen de werking van een gebod – tot medewerking – in te scherpen, dus een preventieve strekking hebben, bedoelen de thans aan de orde zijnde boeten een repressieve reactie te geven op ontduiking of ten minste culpose ondermijning van de belastingheffing.”<sup>201</sup>*

Bij de lichte verhogingen ligt de nadruk derhalve op een afschrikwekkende, preventieve werking en bij de zware verhogingen is vergelding door repressie het uitgangspunt.<sup>202</sup> Deze zienswijze is door de regering herhaald bij een voorgenomen wijziging van de Algemene Wet inzake de douane en de accijnzen (AWDA).<sup>203</sup> Over het middel (de boete) en het doel (vergelding, preventie) en de relatie tussen die twee, kom ik later te spreken (zie hoofdstuk 6).

#### 2.9.2.4 Kwijtschelding, individuele straftoemeting

Volgens artikel 66 AWR kan gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van verhogingen worden verleend door of vanwege de Minister van Financiën. Artikel 66 AWR is ontleend aan bestaande wettelijke regelingen met betrekking tot kwijtschelding van verhogingen.<sup>204</sup>

Deze kwijtscheldingsbevoegdheid is in het kader van het op maat maken van de verhoging van groot belang, nu daarmee niet alleen de mate van verwijtbaarheid (opzet, grove schuld, lichte schuld) tot uitdrukking wordt gebracht, maar ook een verdere nuancering van de strafmaat kan plaatsvinden. Reeds eerder heb ik aangegeven dat de kamer moeite had met het feit dat de lichte verhoging van artikel 9 AWR imperatief werd voorgeschreven; men zag liever een verhogingsbepaling waarin de mogelijkheid besloten lag om een lagere boete op te leggen, ‘al naar

199 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 3, p. 17).

200 Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 5, p. 10).

201 Zie Nota inzake enige amendementen (TK, vergaderjaar 1957-1958, 4080, nr. 29, p. 3).

202 Feteris acht dit onderscheid overigens erg gekunsteld (Zie Feteris, M.W.C., 1993, p. 52).

203 “De administratieve boete heeft, met name indien het een niet-ordeboete betreft, een element van vergelding in zich, vergelijkbaar met de geldboete in het strafrecht.” (Memorie van Toelichting, TK, vergaderjaar 1989-1990, 21 369, nr. 3, p. 3).

204 Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 3, p. 23).

(gelang van, IK) de ernst van het geval'.<sup>205</sup> Aangezien echter de mate van verwijtbaarheid bij het opleggen van de lichte verhoging van artikel 9 AWR geen rol speelt, ga ik er van uit dat de kamer met de bewoordingen 'al naar de ernst van het geval' niet doelde op de mate van verwijtbaarheid maar op andere, meer bijzondere omstandigheden die het opleggen van een lagere boete rechtvaardigen. Zoals ik hiervoor al heb aangegeven, had de regering niet veel trek in een soepeler wettelijk verhogingsregime ten aanzien van bijzondere omstandigheden. Deze lijn werd door de minister doorgetrokken in het kwijtscheldingsbeleid (zie hierna onderdeel 2.9.3).

Ondanks het voorgaande had de kamer toch een ruimer wettelijk kwijtscheldingsregime weten af te dwingen. Ten eerste is de gedeeltelijke kwijtschelding verder vormgegeven. Tijdens het mondelinge overleg met de vaste Commissie voor Financiën brachten enkele commissieleden naar voren dat het ook kon voorkomen dat slechts een gedeelte van de navorderings- of naheffingsaanslag betrekking had op opzettelijk of grofschuldig gedrag. Volgens de minister gaf de kwijtscheldingsbevoegdheid de inspecteur voldoende ruimte om aan dergelijke gevallen tegemoet te komen.<sup>206</sup> Uiteindelijk besloot de minister echter om de wet zodanig aan te passen, dat de verhoging alleen van toepassing was op dát deel van de navorderings- of naheffingsaanslag dat samenhang met opzettelijk of grofschuldig gedrag van belastingplichtige.<sup>207</sup> Hierdoor werd de kwijtscheldingsbevoegdheid op wettelijk niveau versoepeld, zodat in genoemde gevallen de matiging al voortvloeide uit de wet en niet pas in aanmerking diende te worden genomen bij het nemen van een kwijtscheldingsbesluit door de inspecteur.

Een tweede verruiming van de wettelijke kwijtscheldingsregeling werd door de regering aangebracht om tegemoet te komen aan de kritiek op de beperkte rechtsbescherming.<sup>208</sup> Deze verruiming had, naast een regeling die voorzag in een gang naar de rechter voor marginale toetsing van een kwijtscheldingsbesluit (artikel 27 AWR),<sup>209</sup> betrekking op het tijdstip waarop de inspecteur de kwijtscheldingsbeslissing diende te nemen. In geval van een verhoging bij navordering werd de inspecteur geacht het kwijtscheldingsbesluit te nemen bij het opleggen van de navorderingsaanslag (artikel 18, lid 2 AWR).<sup>210</sup> Betrof het een verhoging bij naheffing dan moest de inspecteur het kwijtscheldingsbesluit nemen bij zijn uitspraak op bezwaar tegen de betreffende naheffingsaanslag inclusief verhoging (artikel 25, lid 5

205 Zie Voorlopig Verslag (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 4, p. 4).

206 Zie Verslag van het Mondeling Overleg, tevens Eindverslag (TK, vergaderjaar 1957-1958, 4080, nr. 7, p. 10).

207 Zie de Tweede Nota van Wijziging (TK, vergaderjaar 1957-1958, 4080, nr. 8, p. 1).

208 Zie de Nota inzake enige amendementen (TK, vergaderjaar 1957-1958, 4080, nr. 29).

209 Door de jaren heen is de rechter echter tot een volledige toetsing van boeten gekomen. Dit heeft er uiteindelijk toe geleid dat de wetgever deze bepaling heeft laten vervallen (Wet van 23 december 1993, Stb. 1993, 690).

210 Daartoe werd aan artikel 17 AWR ook toegevoegd dat van belastingplichtige werd gevraagd om vooraf 'de omstandigheden kenbaar te maken welke gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van een belopen verhoging zouden rechtvaardigen' (zie Vierde Nota van Wijzigingen, TK, vergaderjaar 1967-1968, 4080, nr. 30, p. 1).

AWR). Een eventuele heroverweging van deze naheffingsaanslag vindt plaats wanneer de belastingplichtige in bezwaar komt. Vandaar dat voor het beoordelen van (de mate van) kwijtschelding van een eventuele verhoging bij naheffing is aangehaakt bij de bezwaarfase. Volgens de wetgever kan belastingplichtige van deze bezwaarfase vervolgens 'gebruik maken om zijn wensen tot het verlenen van gehele of gedeeltelijke kwijtschelding aan de inspecteur kenbaar te maken'.<sup>211</sup>

Het voorgaande houdt overigens niet in dat het kwijtschelden van verhogingen bij naheffing per definitie alleen maar in de bezwaarfase kon plaatshebben. Zo kon volgens de minister de verhoging van artikel 21 AWR van 10 procent in voorkomende gevallen al bij het opleggen van de naheffingsaanslag worden kwijtgelaten, wanneer bijvoorbeeld de belastingplichtige te kennen geeft een kwestie aan de rechter te willen voorleggen en vervolgens het voor hem gunstigste standpunt inneemt.<sup>212</sup> Deze 'directe' kwijtschelding was overigens eveneens gebaseerd op artikel 66 AWR.<sup>213</sup>

In artikel 66 AWR is de bevoegdheid tot kwijtschelding in beginsel neergelegd bij de minister ('door of van wege Onze Minister'). Tijdens de parlementaire behandeling had de minister al aangegeven dat hij de bestaande kwijtscheldingspraktijk niet wilde wijzigen en dat hij voornemens was de inspecteurs in deze te machtigen.<sup>214</sup> Hieraan is uiteindelijk slechts beperkt gevolg gegeven (zie hierna onderdeel 2.9.3.2).

### 2.9.3 *Het boete- en kwijtscheldingsbeleid*

De resolutie van 27 oktober 1954 (zie onderdeel 2.8.4) gaf invulling aan verschillende kwijtscheldingsbepalingen in materiewetten. Op grond van deze resolutie moesten grofweg de volgende criteria door de inspecteur worden beoordeeld: is sprake van ernstige of verhoudingsgewijs omvangrijke fraude of recidive (strafverzwarende omstandigheden) of is sprake van een gehele vrijwillige verbetering of van betalingsmoeilijkheden (strafverminderende omstandigheden).<sup>215</sup> Overigens mochten dergelijke betalingsproblemen geen 'overheersende rol' spelen bij het te nemen kwijtscheldingsbesluit.<sup>216</sup>

<sup>211</sup> Zie de Nota inzake enige amendementen (TK, vergaderjaar 1957-1958, 4080, nr. 29, p. 5).

<sup>212</sup> Zie Verslag van het Mondeling Overleg, tevens Eindverslag (TK, vergaderjaar 1957-1958, 4080, nr. 7, p. 11, punt 24).

<sup>213</sup> Zie bijvoorbeeld par. 13, lid 1 LAB 1971.

<sup>214</sup> "Dit verschil zal evenwel geen wijziging brengen in de bestaande praktijk, aangezien het in de bedoeling van de eerste ondergetekende ligt, krachtens artikel 64 de inspecteurs te machtigen in bepaalde, door hem te omschrijven gevallen namens hem de verhoging geheel of gedeeltelijk kwijt te schelden door haar geheel of gedeeltelijk achterwege te laten." (Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1954-1955, 4080, nr. 3, p. 17).

<sup>215</sup> Zie Van Vucht, WFR 1961/793.

<sup>216</sup> Zie onderdeel 14 van de Resolutie van 27 oktober 1954 (V-N 1954, blz. 663 e.v.).

In 1961 is de resolutie van 27 oktober 1954 vervangen door de Leidraad administratieve boeten inzake rijksbelasting (hierna: LAB).<sup>217</sup>

#### 2.9.3.1 LAB 1961, 1971, 1984 en het VAB 1993

Het LAB 1961 is in 1971<sup>218</sup> en 1984<sup>219</sup> op enkele punten gewijzigd, maar het beleid bleef inhoudelijk op hoofdlijnen onveranderd.<sup>220</sup> Datzelfde geldt voor de versie van 1993, die niet langer 'leidraad' maar 'voorschrift' werd genoemd: het Voorschrift Administratieve Boeten 1993 (VAB 1993).

De basis voor de genoemde leidraden en het VAB 1993 werd overigens nog steeds gevormd door de Resolutie van 27 oktober 1954 (zie onderdeel 2.8.4). Er vond geen kwijtschelding plaats van de verhogingen van 100 procent in geval van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude of recidive. Voor het kwijtschelden van de 100 procent-verhogingen werden standaardpercentages voorgeschreven, al naar gelang de mate van verwijtbaarheid en of sprake was van recidive. Bij vrijwillige verbeteringen werd een extra kwijtschelding van de 100 procent-verhoging verleend.

De kwijtschelding van de lichte verhogingen (bij het VAB 1993 omgedoopt tot 'ordeboeten'<sup>221</sup>) was afhankelijk van het aantal eerdere verzuimen gedurende een bepaalde referentieperiode.

217 Resolutie van 17 oktober 1961, no. B1/1061, V-N 1962, blz. 359 e.v.. Deze leidraad trad al in werking voordat de AWR was ingevoerd. Voor een aantal belastingmiddelen golden afzonderlijke leidraden gedurende de tijd dat deze nog niet onder de werking van de AWR vielen. Zo kende het registratie- en zegelrecht een afzonderlijke Leidraad administratieve boeten inzake registratie- en zegelrecht (Resolutie van 8 augustus 1962, no. D2/505). Deze specifieke leidraden liepen overigens niet geheel gelijk op met de algemene Leidraad administratieve boeten (zie bijvoorbeeld: Moltmaker, WFR 1962/863). Ook het boetebeleid met betrekking tot de motorrijtuigenbelasting was aanvankelijk in een afzonderlijke leidraad opgenomen (Leidraad MB 1966 en de Leidraad MB 1966 van 3 juli 1980). In het kader van dit proefschrift zal ik deze afzonderlijke leidraden buiten beschouwing laten.

218 Beschikking van 6 januari 1972, no. B71/24 96 (V-N 1972, blz. 75 e.v.).

219 Beschikking van 27 maart 1984, stcrt. 1985, 86 (V-N 1984, blz. 710 e.v.; FED 1984/2).

220 Met dit verschil dat met ingang van de LAB van 1984 het boete- en kwijtscheldingsbeleid is gepubliceerd in de Staatscourant i.t.t. de LAB van 1971 en 1961; die zijn 'slechts' in de vakpers verschenen. Volgens Bijlsma heeft dit tot gevolg dat de LAB 1984 in rechte kan worden toegepast ook zonder dat er een beroep op wordt gedaan en dat de LAB 1984 voor toetsing in cassatie vatbaar is (zie Bijlsma, WFR 1984/497).

221 De term 'ordeboete' was eerder bij een wijziging in het LAB 1971 opgenomen (V-N 1980, blz. 111, pt. 2) en gereserveerd voor de gevallen waarin de op de periodieke aangifte verschuldigde belasting tijdig was betaald, maar de aangifte ter zake niet tijdig was ingediend. Uiteindelijk is deze ordeboete door de Hoge Raad onwettig geacht (Hoge Raad 22 februari 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8642, BNB 1984/233).

### 2.9.3.2 LAB en VAB: kwijtschelding door directeur of inspecteur

Aanvankelijk was de wetgever voornemens de kwijtscheldingsbevoegdheid bij de inspecteur te leggen.<sup>222</sup> In het LAB 1961 is de kwijtscheldingsbevoegdheid echter aan de directeur voorbehouden (paragraaf 10). Van Oosterom<sup>223</sup> is van mening dat dit de rechtsgelijkheid kan bevorderen, omdat de directeur op een grotere afstand staat dan de aanslagregelend ambtenaar; deze laatste heeft vaak een te subjectief oordeel vanwege zijn nauwe betrokkenheid bij de zaak. Volgens Van Oosterom kan het bij de beoordeling van verzachtende omstandigheden voorkomen dat de inspecteur of aanslagregelend ambtenaar zijn zicht laat vertroebelen door omstandigheden die voor een juiste straftoemeting niet ter zake doende zijn.<sup>224</sup>

Overigens was van een reëel kwijtscheldingsbeleid door de directeur vermoedelijk geen sprake. In paragraaf 10 van het LAB 1961 staat direct na de kwijtscheldingsbevoegdheid ten aanzien van verzachtende omstandigheden dat bij 'het verlenen van kwijtschelding [...] bij voorkeur de hand wordt gehouden aan de in de richtlijnen genoemde percentages en bedragen'. Aangezien zowel de directeur als de inspecteur aan dezelfde richtlijnen waren gehouden, kwam het veelal niet tot kwijtschelding. Dit heeft geleid tot een gewijzigde redactie van de kwijtscheldingsbepaling in de LAB 1971.<sup>225</sup>

Ook is in het LAB 1971 een bepaling opgenomen (paragraaf 20, lid 4) die de directeur de mogelijkheid biedt om zaken aan het ministerie voor te leggen wanneer er zijns inziens geen sprake is van verzachtende omstandigheden, maar er toch een *wanverhouding is tussen de ernst van het feit en de hoogte van de boete* dan wel *bijzondere omstandigheden* aanwezig worden geacht die kwijtschelding van de boete rechtvaardigen. Deze bepaling is naar mijn mening te beschouwen als een begin van de erkenning van de noodzaak tot individuele straftoemeting door het bestuursorgaan. Daarbij plaats ik wel de kanttekening dat de staatssecretaris deze verdergaande kwijtscheldingsbevoegdheid (nog) niet bij de inspecteur zelf neer wilde leggen, maar bij het ministerie.

Overigens was het volgens paragraaf 20 LAB 1971 nog steeds de regel dat de directeur pas van zijn kwijtscheldingsbevoegdheid gebruik maakte wanneer de aanslag met verhoging reeds onherroepelijk vaststond.

222 Kort daarvoor had de minister echter nog te kennen gegeven dat de kwijtscheldingsbevoegdheid, welke gezien de bijzondere omstandigheden tijdelijk aan de inspecteurs was toegekend, aan de directeurs moest toekomen ter bevordering van de eenheid van beleid. Hierop werd slechts één uitzondering gemaakt, nl. de kwijtschelding van de verhoging tot op 25 procent naar aanleiding van een vrijwillige verbetering (zie Resolutie van 4 mei 1953, no. 175, V-N 1953, blz. 291-292).

223 Van Oosterom, WFR 1962/250.

224 Van Oosterom haalt vervolgens een voorbeeld van een moeilijk te beoordelen verzachtende omstandigheid aan: (het gebrek aan) medewerking van de zijde van belastingplichtige. Volgens hem staat dit nl. op gespannen voet met het feit dat de belastingplichtige niet hoeft mee te werken aan zijn eigen 'veroordeeling'.

225 Zie Bijl, WFR 1972/88.

Uiteindelijk is in het VAB 1993 de kwijtscheldingsbevoegdheid aan de inspecteur toebedeeld, met dien verstande dat hij nog steeds niet zelfstandig mocht beslissen over de nadere kwijtschelding op grond van een wanverhouding tussen de ernst van het feit en de hoogte van de boete of verzachtende, bijzondere of financiële omstandigheden. Hiervoor diende hij namelijk (eerst) overleg te plegen met de coördinator-AWR of de contactambtenaar AWR (paragraaf 26 VAB 1993). Pas met de komst van het BBBB per 1 januari 1998 kan de inspecteur zelf beslissen over de mate van de (nadere) kwijtschelding of strafvermindering, die hij dan ook direct bij het opleggen van de boete kan toepassen.

#### 2.9.3.3 LAB en VAB: strafverzwarende omstandigheden

Ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude en recidive waren en bleven de twee meest evidente strafverzwarende omstandigheden die bij beleid waren omschreven. Beide strafverzwarende omstandigheden waren al opgenomen in onderdeel 7 van de Resolutie van 27 oktober 1954 (zie onderdeel 2.8.4). Door de jaren heen hebben zich echter nog andere (verzamelingen van) omstandigheden bij beleid gemanifesteerd, die mijns inziens als strafverzwarend zijn aan te merken. Hieronder zal ik een overzicht geven van (alle) als strafverzwarend aan te merken omstandigheden.<sup>226</sup>

##### *a) Ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude*

Ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude werkt alleen strafverzwarend ten aanzien van de zware verhogingen van 100 procent (in het VAB 1993 ook wel 'niet-ordeboeten' genoemd).<sup>227</sup>

<sup>226</sup> Ik zal hierbij geen aandacht besteden aan strafverzwarende omstandigheden die slechts een kort beleidsleven waren beschoren. Te denken valt bijvoorbeeld aan de boeteberekening over de top van het progressieve tarief, wanneer slechts een gedeelte van de navorderingsaanslag betrekking had op grofschuldig of opzettelijk handelen (zie par. 14 LAB 1961). Volgens Van Oosterom was deze regeling wat al te zeer aan de 'fiscale kant' (Van Oosterom, WFR 1962/250). Uiteindelijk is de berekening over de top vervangen door een berekening naar evenredigheid (zie bijvoorbeeld par. 9, lid 1 VAB 1993).

Een ander voorbeeld betreft de passage uit par. 7 LAB 1961 die ziet op een bijzondere soort strafverzwarende omstandigheden, namelijk het in bijzondere gevallen *niet* toepassen van strafvermindering. I.c. gaat het om het achterwege laten van evenredige vermindering van de verhoging in geval van een vermindering van de belastingaanslag. Het is mij niet duidelijk geworden welke 'bijzondere gevallen' een dergelijke strafverhoging zouden rechtvaardigen, waarbij ik aanneem dat men in ieder geval niet het oog had op een vermindering van een belastingaanslag die überhaupt geen onderdeel uitmaakte van de boetegrondslag. Deze strafverzwarende omstandigheid is eveneens vervallen (zie bijvoorbeeld par. 9, lid 2 VAB 1993).

<sup>227</sup> Overigens is het niet zo dat de niet-ordeboeten volgens het VAB 1993 exact complementair is aan de eerdere verzameling van 'lichte verhogingen'. De lichte verhoging van artikel 22 AWR wordt nl. in par. 23 van het VAB 1993 betiteld als niet-ordeboete. In 1998 is het onderscheid tussen ordeboeten en niet-ordeboeten komen te vervallen en vervangen door het onderscheid tussen verzuim- en vergrijpboeten (zie onderdeel 2.10.2). Dit laatste onderscheid sluit overigens wel weer aan bij de eerdere tweedeling tussen lichte verhogingen (verzuimboeten) en zware verhogingen (vergreepboeten).



Tot het verschijnen van het VAB 1993 was de categorie ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude als één geheel gepresenteerd (zie bijvoorbeeld de paragrafen 17 en 26 LAB 1961). Dit had tot gevolg dat kwijschelding slechts uitbleef, en dus strafverzwarend werkte, wanneer sprake was van én ernstige én verhoudingsgewijs omvangrijke fraude.<sup>228</sup> Dit werd vermoedelijk onwenselijk geacht, zodat in het VAB 1993 het mogelijk werd gemaakt dat zowel in geval van ernstige fraude als van verhoudingsgewijs omvangrijke fraude geen kwijschelding plaatsvond. Ook vermeldt het VAB 1993 een nadere definitie van beide begrippen (paragraaf 21, lid 3 VAB 1993). Onder 'ernstige fraude' werden gevallen van listigheid, valsheid en samenspanning en dergelijke verstaan. Van 'verhoudingsgewijs omvangrijke fraude' was sprake als het bedrag van de te weinig geheven belasting groot was in verhouding tot het bedrag dat aanvankelijk wel is geheven. Bij het bepalen van de omvang van de fraude kon het tevens van belang zijn dat de belasting niet meer kon worden nagevorderd of nageheven.

*b) Recidive*

Recidive was als strafverzwarend fenomeen in het fiscale boeterecht al geruime tijd vóór de Resolutie van 27 oktober 1954 een bekend verschijnsel. Zo werd volgens artikel 24 van de Wet op de Personeele Belasting van 1806 degene die voor de tweede keer in de fout ging een verdubbeling van de boete in het vooruitzicht gesteld (zie onderdeel 2.3.3).

De LAB 1961 veronderstelt recidive ten aanzien van de zware verhogingen, indien de belastingplichtige zich 'in de afgelopen vijf jaar, te rekenen vanaf het begin van het jaar waarover wordt nagevorderd, reeds eerder aan belastingfraude heeft schuldig gemaakt en deswege is veroordeeld of een verhoging heeft belopen'. Deze recidiveregeling werd in de LAB 1971 op twee punten beperkt.<sup>229</sup> In de eerste plaats moest sprake zijn van een fraude met betrekking tot dezelfde belastingsoort, terwijl de recidiveregeling van de LAB 1961 veel ruimer was door een eerdere belastingfraude in het algemeen als eis te stellen. In de tweede plaats moest de eerdere verhoging na eventuele kwijschelding tenminste 25 procent bedragen. In de LAB 1961 werd deze eis niet gesteld; een eerdere verhoging, ongeacht de hoogte, was voldoende. Overigens werd de ruimere recidiveregeling van de LAB 1961 met de inwerkingtreding van de LAB 1984 weer enigszins in ere hersteld door ook vroegere fraude met andere belastingen (wederom) in de recidivebeoordeling te betrekken.<sup>230</sup> Het VAB 1993 borduurt hierop voort. Ook nu luidt de hoofdregel dat van recidive sprake is als belastingplichtige in de voorafgaande vijf jaar<sup>231</sup> eerder een fout heeft gemaakt met betrekking tot eenzelfde belastingsoort en daarvoor is

<sup>228</sup> Zie de aantekening bij het VAB 1993 in V-N 1992/3035.

<sup>229</sup> Zie Bijl, WFR 1972/88.

<sup>230</sup> Zie Bijlsma, WFR 1984/497.

<sup>231</sup> De termijn van vijf jaar werd berekend van het begin van het jaar waarover werd nagevorderd of nageheven. Betreft het een tijdstipbelasting dan werd gerekend vanaf het begin van het jaar waarin de naheffingsaanslag werd opgelegd (par. 21, lid 5 VAB 1993).

veroordeeld<sup>232</sup> of een verhoging van minimaal 25 procent opgelegd heeft gekregen. In een dergelijk geval werd een verhoging van 100 procent opgelegd. Daarnaast werden voor natuurlijke personen en lichamen de te onderscheiden belastingsoorten omschreven die allen konden meetellen voor recidive (zogenoeten 'kruiselingse recidive').<sup>233</sup> Was sprake van recidive, dan werd de in beginsel belopen verhoging ten hoogste verdubbeld.<sup>234</sup> Een verhoging van 25 procent vanwege grofschuldig handelen kon dus in geval van (kruiselingse) recidive niet hoger worden vastgesteld dan 50 procent. Voor het verdubbelen van de verhoging op grond van kruiselingse recidive was overigens vereist dat ter zake van het eerdere vergrijp was medegedeeld dat bij een volgende vergrijp de verhoging verdubbeld kan worden.<sup>235</sup> Deze eis werd voor de reguliere recidive met betrekking tot dezelfde belastingsoort niet gesteld.

De inspecteur mocht echter niet eigenstandig overgaan tot verdubbeling uit hoofde van recidive. Dergelijke gevallen moest hij ter beoordeling voorleggen aan de coördinator-AWR of de contactambtenaar AWDA.<sup>236</sup>

Recidive speelde overigens niet alleen een rol bij de zware verhogingen van 100 procent. Ook bij de lichte verhogingen, de ordeboeten, is de recidive als fenomeen bekend. Zo werd onderscheid gemaakt in de aard van het betaalgedrag in het verleden. Volgens paragraaf 20 LAB 1961 wordt de ondernemer of werkgever die als 'slechte betaler' wordt aangemerkt, beboet naar het wettelijk maximum van 10 procent, zonder kwijtschelding.<sup>237</sup> Iemand werd als 'slechte betaler' betiteld, zowel voor de omzetbelasting als de loonbelasting, indien hem gedurende de periode van 12 maanden tenminste twee keer een aanslag was opgelegd omdat hij de belasting niet had afgedragen.<sup>238</sup> Een ondernemer of werkgever die echter niet te boek stond als 'slechte betaler' werd niet beboet wanneer het verzuim voor de eerste keer is begaan gedurende een periode van 24 maanden (de zogeheten referentieperiode). Werd een tweede of volgende verzuim begaan gedurende de referentieperiode, zonder dat sprake was van een 'slechte betaler', dan werd een boete opgelegd van 5 procent.<sup>239</sup> De kwalificatie als 'slechte betaler' is niet teruggekeerd in de LAB 1971, vermoedelijk vanwege uitvoeringsproblemen. In plaats daarvan is in de LAB 1971 de volgende verzuimenreeks<sup>240</sup> opgenomen, waarbij rekening wordt gehouden met een referentieperiode van 7 tijdvakken, voorafgaand aan het tijdvak waarover men in verzuim is. Is sprake van een eerste verzuim dan wordt geen boete opgelegd; bij een tweede verzuim wordt een boete opgelegd van 5 procent met een maximum van

232 Met een veroordeling werd gelijkgesteld het vervallen van het recht tot strafvordering als gevolg van het aanvaarden van een transactieaanbod volgens artikel 76, lid 2 AWR, artikel 197 AWDA of artikel 74 Sr (par. 21, lid 5 VAB 1993).

233 Par. 21, lid 6 VAB 1993.

234 Par. 21, lid 4 VAB 1993.

235 Par. 21, lid 6, laatste volzin, VAB 1993.

236 Par. 21, lid 7 VAB 1993.

237 Par. 20 LAB 1961.

238 Zie Woelders, WFR 1966/443.

239 Par. 21 LAB 1961.

240 Par. 14, lid 1 LAB 1971.

f 250 en een minimum van f 5; in geval van een derde of volgend verzuim was een boete van 10 procent verschuldigd, met een minimum van f 5.<sup>241</sup> Overigens werden geen verzuimen in aanmerking genomen die buiten een periode vielen van 24 maanden voorafgaand aan het tijdvak waarover het verzuim was begaan.<sup>242</sup>

De verzuimenreeksenbenadering werd in de LAB 1984 ook toegepast op de boete voor aangifteverzuimen van aanslagbelastingen (artikel 9, lid 3 AWR).<sup>243</sup> In het VAB 1993 worden soortgelijke verzuimenreeksen opgenomen (paragraaf 15 VAB 1993: aangifteverzuimen bij aanslagbelastingen; paragraaf 17 VAB 1993: betalingsverzuimen bij aangiftebelastingen).

c) *Het niet-doen van aangifte (artikel 9, lid 3 AWR); niet tijdig betalen versus niet betalen*  
 Zoals ik hiervoor heb aangegeven, voorzag het VAB 1993 in een verzuimenreeks voor aangifteverzuimen bij aanslagbelastingen. Deze reeks was echter alleen van toepassing wanneer de aangifte te laat<sup>244</sup> was ingediend. Was de aangifte überhaupt niet ingediend, dan kon de belastingplichtige blijkens het derde lid van paragraaf 15 VAB 1993 niet op clementie rekenen en werd de wettelijke verhoging van artikel 9, lid 3 AWR toegepast. Naar mijn mening kan het niet-doen van een aangifte derhalve als een strafverzwarende omstandigheid worden getypeerd.<sup>245</sup>

Eenzelfde soort onderscheid wordt gemaakt bij het betalen van aangiftebelastingen. De belastingplichtige die de belasting (gedeeltelijk) niet betaalt wordt zwaarder beboet dan degene die de belasting wel aan geeft maar niet tijdig betaalt.<sup>246</sup> Dit onderscheid is overigens door de wetgever gemaakt en niet door de beleidsmaker (het verschil in beboeting tussen het niet en niet tijdig doen van aangifte bij de aangiftebelastingen is door de beleidsmaker aangebracht). De wetgever zag het (gedeeltelijk) niet betalen als gevolg van het (gedeeltelijk) niet aangeven (artikel 21, lid 1, tweede volzin, AWR) als een andere gedraging, die zwaarder beboet zou moeten kunnen worden dan het niet tijdig betalen van belasting die wel aangegeven was (artikel 22 AWR).<sup>247</sup>

241 Zie Bijl, WFR 1972/88.

242 Par. 14, lid 2 LAB 1971.

243 Bij een eerste verzuim werd een boete opgelegd van 25 procent van de wettelijke verhoging, bij een tweede verzuim 50 procent en bij een derde of volgende verzuim 100 procent (par. 8, lid 1 en 2 LAB 1984).

244 Het onderscheid tussen het te laat (niet tijdig) doen en het niet doen, wordt gemarkeerd door de dagtekening van de (ambtshalve) aanslag. Een aangifte die wordt ingediend ná de wettelijke indieningstermijn maar vóór de dagtekening van de aanslag wordt in het huidige tijd als een niet tijdig ingediende aangifte aangemerkt. Wordt de aangifte ingediend ná de dagtekening van de (ambtshalve) aanslag of überhaupt niet, dan is sprake van het niet indienen van de aangifte.

245 In par. 18 LAB 1961 was hiervoor al de opmaat gegeven door de kwijtschelding van de verhoging afhankelijk te maken van de mate van termijnoverschrijding en eventuele recidive in de afgelopen vijf jaren. Zie ook paragraaf 20, lid 3 LAB 1971.

246 Zie bijvoorbeeld het VAB 1993, par. 18: Bij *niet tijdig betalen* (o.g.v. artikel 22 AWR) is de reeks als volgt: eerste verzuim: geen boete, tweede verzuim: 1 procent en maximaal f 500, derde en volgende verzuim: 1 procent en maximaal f 10.000. In geval van *niet betalen* (o.g.v. artikel 21, eerste lid, tweede volzin, AWR) geldt de volgende reeks: eerste verzuim: geen boete, tweede verzuim: 5 procent en maximaal f 1.000, derde en volgende verzuim: 10 procent (zonder maximum).

247 Zie de Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1955-1956, 4080, nr. 5, p. 10).

## 2.9.3.4 LAB en VAB: strafverminderende omstandigheden

In de Resolutie van 27 oktober 1954 wordt aandacht besteed aan de vrijwillige verbetering, verzachtende omstandigheden en betalingsmoeilijkheden als mogelijke (categorieën van) strafverminderende omstandigheden. Hieronder zal ik een overzicht geven van de (categorieën van) strafverminderende omstandigheden, zoals deze in de loop der jaren in beleidsregels zijn verschenen.

*a) Vrijwillige verbetering*

Het fenomeen van de vrijwillige verbetering als strafverminderende omstandigheid bestaat al geruime tijd. Eerder beschreef ik een dergelijke bepaling in de Successiewet van 1859 (artikel 36 SW 1859; zie onderdeel 2.4.2). “Beter ten halve gekeerd, dan ten hele gedwaald”, luidt het gezegde dat de vrijwillige verbetering prima karakteriseert. In het LAB 1961 was bepaald dat een vrijwillige verbetering in ieder geval *niet* aanwezig werd geacht wanneer belanghebbende ‘wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de ambtenaren van de Rijksbelastingdienst reeds op het spoor van de onjuistheid of de onvolledigheid waren gekomen’.<sup>248</sup> In het VAB 1993 is uiteindelijk omschreven wat *wel* onder een vrijwillige verbetering wordt verstaan, waarbij werd aangehaakt bij de eerdere negatief geformuleerde definitie van de LAB 1961.<sup>249</sup>

De gematigde boetepercentages bij vrijwillige verbeteringen fluctueerden nogal. Zo vermeldde de Resolutie van 27 oktober 1954 dat de inspecteur de boete niet hoger stelde dan 25 procent. Dit percentage werd met de LAB 1961 teruggebracht naar 10 procent (paragrafen 15 en 25 LAB 1961) en in de LAB 1971 zelfs in bepaalde gevallen (naheffingsaanslagen omzetbelasting) naar 5 procent.<sup>250</sup> In de LAB 1984 werd dit verschil in beboeting tussen navorderingsaanslagen en naheffingsaanslagen weer opgeheven. Nu werd een ander onderscheid geïntroduceerd, namelijk of de vrijwillige verbetering had plaatsgevonden ten aanzien van een normaal geval van grove schuld dan wel een zwaardere vorm van verwijtbaarheid. In het eerste geval werd geen boete opgelegd en in het tweede geval een boete van 10 procent.<sup>251</sup> Deze percentages worden vervolgens in paragraaf 22 VAB 1993 weer verhoogd naar 5 respectievelijk 10 procent. Overigens was het duiden van de vrijwillige verbetering ten aanzien van zowel opzettelijk als grofschuldig begane feiten niet geheel zonder problemen.<sup>252</sup>

Een bijzonder fenomeen dat ik nog wil noemen is de zogenoemde ‘quasi vrijwillige verbetering’.<sup>253</sup> Vanaf 1979 wordt in de aangifte inkomstenbelasting niet alleen

<sup>248</sup> Par. 15, laatste volzin, LAB 1961.

<sup>249</sup> Zie par. 22 VAB 1993. Ook wordt het volgende voorbeeld gegeven: “Zo is er van vrijwillige verbetering geen sprake, indien belanghebbende een boekenonderzoek is aangezegd of indien een branche- of fraudeonderzoek aan de gang is dan wel is aangekondigd en belanghebbende redelijkerwijs moet vermoeden dat de resultaten van een dergelijk onderzoek hem zullen kunnen raken”.

<sup>250</sup> Zie Bijl, WFR 1971/88.

<sup>251</sup> Par. 16 LAB 1984 (zie ook Bijlsma, WFR 1984/497).

<sup>252</sup> Zie Smit 1985.

<sup>253</sup> Resolutie van 20 augustus 1980, nr. 580-12 000, V-N 1980, blz. 1906.

gevraagd naar de inkomsten uit vermogensbestanddelen, maar ook naar de vermogensbestanddelen zelf. Door deze uitbreiding van de aangifte werd in een aantal gevallen zicht verkregen op vermogensbestanddelen die nog niet in beeld waren. Sommige belastingplichtigen gaven bijvoorbeeld vanaf 1979 wel de vermogensbestanddelen aan die men daarvoor ook al bezat, maar gaven vervolgens niet de daarbij behorende inkomsten aan. Anderen gaven naast de 'oudere' vermogensbestanddelen ook de bijbehorende inkomsten over die eerdere jaren aan. Deze laatste groep, waarvan het verbetergedrag werd betiteld als 'quasi vrijwillige verbetering', moest volgens de staatssecretaris kunnen profiteren van het soepeler vrijwillige verbeteringsregime. Zij hadden immers ook kunnen volharden in het niet aangeven van de inkomsten uit oudere vermogensbestanddelen.

Voorgaande maakt duidelijk dat de reikwijdte van het begrip 'vrijwillige verbetering' onderwerp van discussie kan zijn. Een discussie die tot vandaag de dag nog gevoerd wordt (zie onderdeel 2.10.4).

#### *b) Betalingsmoeilijkheden*

Liquiditeitsproblemen kunnen er toe leiden dat belastingplichtigen (tijdelijk) gewoonweg niet in staat zijn om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen. Deze specifieke strafverminderende omstandigheid werd dan ook expliciet in beleidsuitingen genoemd, waarbij overigens wel de kanttekening werd geplaatst dat er niet te snel tot kwijtschelding op grond van betalingsmoeilijkheden moest worden overgegaan.<sup>254</sup> Zo vermeldt de Resolutie van 27 oktober 1954 dat betalingsmoeilijkheden geen 'overheersende rol' mogen spelen.<sup>255</sup> Deze behoudende lijn wordt tot op heden nog voorgeschreven in het BBBB.<sup>256</sup> De reden van deze voorzichtige benadering van betalingsmoeilijkheden als strafverminderende omstandigheid, werd mijns inziens aanvankelijk ingegeven door het feit dat het betalen (en dus innen) van belastingsschulden in principe tot het terrein van de ontvanger moet worden gerekend. Zou de directeur of inspecteur al te makkelijk tot kwijtschelding op grond van betalingsmoeilijkheden overgaan, dan kon hij daarmee de ontvanger voor de voeten lopen. In de Resolutie van 27 oktober 1954 is dan ook opgenomen dat in geval van betalingsmoeilijkheden zo nodig uitstel van betaling dan wel kwijtschelding door de ontvanger op grond van artikel 17 Invorderingswet 1845<sup>257</sup> uitkomst kon bieden.

<sup>254</sup> Betalingsproblemen kunnen uiteraard ook een rol spelen bij de beoordeling van het bewijs van opzet dan wel grove schuld (zie bijvoorbeeld Slagmolen 1959) of bij de vraag of sprake is van een strafuitsluitingsgrond (zie bijvoorbeeld Krukkert 2010). In het kader van dit proefschrift zal ik echter niet nader ingaan op deze aspecten.

<sup>255</sup> Zie onderdeel 14 van de Resolutie van 27 oktober 1945 (V-N 1954, blz. 665).

<sup>256</sup> Zie par. 7, lid 6 BBBB. Zie ook par. 3 LAB 1961.

<sup>257</sup> Wet van 22 mei 1845, Stb. 22. Genoemd artikel 17 maakt sinds 1923 onderdeel uit van deze wet en betreft een algemene bepaling ter zake van uitstel en kwijtschelding van belasting (Wet van 17 maart 1923, Stb. 91).

In de LAB 1984 is de kwijtschelding in verband met betalingsproblemen nader vormgegeven.<sup>258</sup> Uit jurisprudentie was gebleken dat de aanwezigheid van financiële problemen niet alleen van belang kon zijn bij de beoordeling in hoeverre de verhoging de belastingplichtige treft, maar ook bij de vraag welk verwijt de belastingplichtige kan worden gemaakt.<sup>259</sup> Dit onderscheid had tot gevolg dat kwijtschelding naar aanleiding van liquiditeitsproblemen niet langer zou zijn voorbehouden aan de directeuren. Ook de inspecteur, die belast was met opleggen van de verhoging naar de mate van verwijtbaarheid, kon gestelde betalingsmoeilijkheden in zijn boete-oordeel betrekken. Het gevolg hiervan was dat de staatssecretaris, vermoedelijk om eenheid van beleid te bewaren, er toe is overgegaan nadere instructies in de LAB 1984 op te nemen ten aanzien van kwijtschelding naar aanleiding van betalingsproblemen. Van een versoepeling was naar mijn mening echter geen sprake. Volgens de staatssecretaris kwam matiging in dergelijke gevallen alleen in beeld bij naheffing bij gebleken onjuistheden en was de beoordelingsmarge groter naarmate de op te leggen boete hoger was.<sup>260</sup> Ook waren de lichte boeten van hoofdstuk III van de LAB 1984 uitgezonderd van matiging op grond van liquiditeitsproblemen.<sup>261</sup> De behoudende lijn, zoals ik die hiervoor schetste, werd derhalve gecontinueerd, zij het dat daar vermoedelijk andere uitgangspunten aan ten grondslag lagen.

Het VAB 1993 (paragraaf 28) en het huidige BBBB (paragraaf 7, lid 5 tot en met 9) zetten de hiervoor beschreven terughoudende lijn voort, met die kanttekening dat vanaf het VAB 1993 ook de lichte boeten verdergaand kwijtgescholden konden worden indien van betalingsproblemen sprake was.

#### *c) Wanverhouding*

De term 'wanverhouding' doet zijn intrede in de LAB 1971. Op grond van het vierde lid van paragraaf 20 van de LAB 1971 kon de directeur de zaak voorleggen aan het ministerie, wanneer er geen sprake was van verzachtende omstandigheden maar er naar zijn mening een wanverhouding bestond tussen de ernst van de overtreding en de opgelegde verhoging, of indien zich andere bijzondere omstandigheden voordeden die (verdere) kwijtschelding zouden rechtvaardigen. Kennelijk was er behoefte aan een extra 'vangnet' voor die gevallen die niet onder het toen geldende kwijtscheldingsregime konden worden gebracht.

Volgens de tekst van de LAB 1971 (paragraaf 20) zag de additionele kwijtscheldingsbevoegdheid van de directeur dus op drie categorieën van omstandigheden: verzachtende omstandigheden (zie hierna), omstandigheden die een wanverhou-

258 De LAB 1984 geeft nadere instructies voor matiging indien betalingsmoeilijkheden mede de aanleiding zijn geweest voor de belopen verhoging en tevens sprake is van een wanverhouding. Op grond van par. 5, lid 2 jo. par. 15, lid 7 LAB 1984 kan de inspecteur de verhoging dan kwijtschelden tot het naast lagere percentage; een verhoging van aanvankelijk 25 procent kon verlaagd worden naar 10 procent.

259 Zie Smit 1985. Vandaag de dag is in het BBBB dit onderscheid eveneens nog terug te vinden; zie lid 7 (financiële omstandigheden ten tijde van het opleggen van de boete) en lid 8 (financiële omstandigheden ten tijde van de verweten gedraging) van par. 7 BBBB.

260 Zie de toelichting op par. 5, lid 2 LAB 1984 (zie ook Bijlsma, WFR 1984/497).

261 Langereis (WFR 1985/285) zette hier vraagtekens bij.

ding tot gevolg hadden en andere bijzondere omstandigheden. Over de eerste categorie, de verzachtende omstandigheden, mocht de directeur zelf beslissen. Omstandigheden die vielen onder de tweede en derde categorie moesten echter worden voorgelegd aan het ministerie. Overigens is het mij niet duidelijk geworden of en hoe deze categorieën van elkaar gescheiden werden. De omstandigheden die een wanverhouding veroorzaken, zijn niet bij voorbaat te definiëren omdat deze evenredigheidsstoets pas achteraf plaatsvindt. Daar komt bij dat 'de ernst van de overtreding' een rekbaar begrip is. Ik kan dan ook geen strafverminderende omstandigheden bedenken die *niet* onder het wanverhoudingsbegrip van de LAB 1971 kunnen worden gerangschikt. Daarmee lijkt deze wanverhoudingspassage een soort containerbegrip voor alle mogelijke strafverminderende omstandigheden. Dit blijkt ook uit het feit dat in de opvolger van de LAB 1971, de LAB 1984, de betalingsmoeilijkheden (zie hiervoor) als strafverminderende omstandigheid onder het begrip wanverhouding worden gebracht.<sup>262</sup> Ook door de belanghebbende aangevoerde feiten en omstandigheden die zien op een verminderde verwijtbaarheid van een overtreding die met een ordeboete is afgedaan, worden onder het wanverhoudingsbegrip geschaard.<sup>263</sup>

De passage in de LAB 1971 met betrekking tot de wanverhouding lijkt overigens op het huidige, algemene evenredigheidsbeginsel zoals dat in artikel 3:4, lid 2 Awb, en meer specifiek voor de bestuurlijke boete in artikel 5:46, lid 2 Awb, is terug te vinden. Naar mijn mening is de LAB 1971 dan ook het startpunt geweest voor de mogelijkheid om het gehele spectrum aan strafverminderende omstandigheden in het uiteindelijke boete-oordeel te betrekken.

#### *d) Verzachtende omstandigheden*

Verzachtende omstandigheden worden als categorie van strafverminderende omstandigheden al genoemd in de Resolutie van 27 oktober 1954.<sup>264</sup> De directeur was bevoegd om een door de inspecteur opgelegde verhoging van 100 procent te matigen naar 75 procent in geval van verzachtende omstandigheden. Een verdergaande kwijtschelding van de 100 procent-verhoging naar 50 of 25 procent was in uitzonderingsgevallen ook mogelijk. Ook kon de directeur een verhoging van 50 procent matigen naar 25 procent, indien de verhoging van 50 procent 'naar zijn gevoelen een te zware straf zou betekenen'. De directeur werd geacht om bij kwijtschelding zoveel mogelijk deze standaardpercentages te hanteren. In de LAB van 1961 werd een soortgelijke regeling ten aanzien van verzachtende omstandigheden opgenomen (paragraaf 10 LAB 1961). Ook de LAB 1971 legt de kwijtscheldingsbevoegdheid in geval van verzachtende omstandigheden in handen van de directeur, maar hij was niet langer gebonden aan de standaardpercentages (paragraaf 20 LAB 1971). De LAB 1984 bracht hierin geen verandering (zie paragraaf 18

<sup>262</sup> Zie par. 5, lid 2 LAB 1984.

<sup>263</sup> Zie Van Leijenhorst, WFR 1993/1101, die aangeeft dat de inspecteur gehouden is aan de limitatieve opsomming in hoofdstuk VI van het VAB 1993, waarin ook de wanverhouding is opgenomen. Daarbij moet echter bedacht worden dat de categorie wanverhouding een ongelimiteerd aantal strafverminderende omstandigheden bevat.

<sup>264</sup> Zie onderdeel 10 van de Resolutie van 27 oktober 1954, no. 160 (V-N 1954, blz. 664).

LAB 1984). In het VAB 1993 is bepaald dat de verdergaande kwijtschelding, onder andere ten aanzien van verzachtende omstandigheden, wordt uitgevoerd door de inspecteur. Hierbij moest hij echter nog wel het oordeel vragen van de AWR-coördinator of de contactambtenaar AWDA. Tevens werd in paragraaf 27 VAB 1993 opgenomen dat bij verzachtende omstandigheden kon worden gedacht aan 'omstandigheden die buiten de directe invloedssfeer van belanghebbende liggen en die hebben geleid tot het beboete feit'. Deze passage is in de toelichting op paragraaf 44 van het BBBB 1998 overgenomen en aangevuld met de notie dat bij de beoordeling van verzachtende omstandigheden het van belang kan zijn of de belanghebbende maatregelen heeft genomen of had kunnen treffen om de overtreding te voorkomen.

*e) Overschrijding redelijke termijn*

In de tachtiger jaren van de vorige eeuw komt het EVRM geleidelijk in beeld voor wat betreft de bestuurlijke boeten. Het EHRM oordeelde dat het opleggen van een bestuurlijke boete een zogeheten 'criminal charge' inhoudt, zodat in beginsel de rechten en waarborgen van het EVRM ook hebben te gelden in bestuurlijke boeteprocedures.<sup>265</sup> Eén van deze rechten betreft het recht op berechting binnen een redelijke termijn (artikel 6 EVRM).

Het hiervoor vermelde standpunt van het EHRM werd vervolgens door de Hoge Raad overgenomen voor zowel de lichte als de zware verhogingen.<sup>266</sup> Een vloed van rechtspraak was het gevolg. Uiteindelijk heeft de staatssecretaris in 1990 een resolutie uitgebracht waarin nader wordt ingegaan op de verhouding tussen deze jurisprudentie en de Leidraad administratieve boeten.<sup>267</sup> In deze resolutie wordt (in onderdeel 2.3.5) ook ingegaan op de berechting binnen een redelijke termijn. De Hoge Raad had inmiddels bepaald dat de waarborg van berechting binnen een redelijke termijn ook heeft te gelden voor fiscale boeten.<sup>268</sup> In het VAB 1993 is het beleid – dat eigenlijk een weerslag was van de jurisprudentie tot op dat moment – opgenomen zoals dat in eerdergenoemde resolutie al was verwoord. Paragraaf 5 VAB 1993 meldt dat overschrijding van de redelijke termijn aanleiding kan zijn tot verdergaande of algemene kwijtschelding van de boete en dat de redelijke termijn aanvangt op het tijdstip van het opleggen van de boete. Ook werd vermeld dat bij de beoordeling van de vraag of de redelijke termijn al dan niet is overschreden, onder meer gelet moest worden op de ingewikkeldheid van de zaak, het processuele gedrag van belanghebbende en de wijze waarop de zaak door de Belastingdienst is behandeld.

Het beleid inzake matiging op grond van overschrijding van de redelijke termijn heeft na het VAB 1993 de nodige wijzigingen ondergaan. In het huidige BBBB wordt

265 Het zogeheten Öztürk-arrest van 21 februari 1984 (Publ. ECHR, Series A., Vol. 73, NJ 1988/937).

266 Hoge Raad 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC8934 (BNB 1986/29, met noot Scheltens) en Hoge Raad 7 september 1988, ECLI:NL:HR:1988:BH7334 (BNB 1988/298).

267 Resolutie van 16 oktober 1990, AFZ1990/7352 (V-N 1990/3371, 7).

268 Hoge Raad 26 oktober 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3931 (BNB 1989/16, met noot Scheltens; V-N 1989, blz. 396, 3) en Hoge Raad 6 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4307 (BNB 1990/242, met noot Scheltens; V-N 1990, blz. 2707 e.v.).



eenvoudigweg volstaan met een verwijzing naar de meest recente uitspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad ter zake (zie paragraaf 6, lid 4 BBBB).

*2.9.3.5 LAB en VAB: Ministerie, directeur, coördinator-AWR/contactambtenaar ADWA en inspecteur*

Hiervoor zijn reeds enkele bestuurslagen en functionarissen de revue gepasseerd die door de jaren heen een taak toebedeeld hebben gekregen in het bestuurlijke boeteproces. De algemene tendens in de rolverdeling was dat de inspecteur besliste over de wettelijke boete en de kwijtschelding naar mate van verwijtbaarheid en dat de directeur de beslissing van de inspecteur controleerde<sup>269</sup> en eventueel de boete nog verder kwijtschold als daar aanleiding toe was. Het ministerie kwam alleen in uitzonderlijke gevallen van strafverzwaring<sup>270</sup> of strafvermindering<sup>271</sup> in beeld.

De inspecteur oordeelde in beginsel over de eventuele aanwezigheid van strafverzwarende omstandigheden, omdat hij verantwoordelijk was voor het opleggen van de verhoging. De directeur had hierbij, volgens de Resolutie van 27 oktober 1954, slechts een controlerende rol. Deze rolverdeling is gehandhaafd in de LAB 1961, LAB 1971 en de LAB 1984, waarbij de controlerende functie van de directeurs tot uiting kwam in het toepassen van hun kwijtscheldingsbevoegdheid.

In de loop der jaren is de bevoegdheid met betrekking tot het opleggen en kwijtschelden van boeten steeds meer bij de inspecteur beland. Ook is geleidelijk de controlerende functie van de directeur verdwenen. In het VAB 1993 is nog een beperkte rol weggelegd voor de AWR-coördinator of de contactambtenaar AWDA in geval van recidive<sup>272</sup> of verdergaande kwijtschelding.<sup>273</sup> Ook moet in geval van twijfel over samenloop met een strafzaak de directeur en eventueel het ministerie nog worden geraadpleegd (paragraaf 30, lid 7 VAB 1993).

Uiteindelijk is met de inwerkingtreding van het BBBB met ingang van 1 januari 1998 de inspecteur voor het gehele boetespectrum 'in the lead' gebracht.

<sup>269</sup> Zie onderdeel 8 van de Resolutie van 27 oktober 1954, no. 160 (V-N 1954, blz. 664).

<sup>270</sup> In par. 27 LAB 1961 is een uitzondering opgenomen ten aanzien van verhogingen inzake de omzetbelasting. Deze konden volgens artikel 37, lid 2 van de Wet OB 1954 maximaal 200 procent bedragen.

<sup>271</sup> Volgens het LAB 1971 kan de directeur nl., zoals eerder opgemerkt, zaken aan het ministerie voorleggen wanneer geen sprake is van verzachtende omstandigheden, maar er toch een wanverhouding is tussen de ernst van het feit en de hoogte van de boete dan wel bijzondere omstandigheden aanwezig worden geacht die kwijtschelding van de boete rechtvaardigen.

<sup>272</sup> Par. 21, lid 7 VAB 1993.

<sup>273</sup> Par. 25 VAB 1993.

**2.10 1998-heden: AWR en Awb****2.10.1 Wet- en regelgeving, algemeen***Totstandkoming van hoofdstuk VIIIA van de AWR*

Het fiscale boete- en strafrecht is op 1 januari 1998 volledig herzien.<sup>274</sup> Deze herziening kent een lange aanloop die teruggaat naar het jaar 1983. In dat jaar werd een motie ingediend onder meer naar aanleiding van een rapport over misbruik en oneigenlijk gebruik op onder meer belastinggebied, het zogeheten ISMO-rapport.<sup>275</sup> De regering werd in de motie uitgenodigd om een wetswijziging voor te bereiden die zag op een uitbreiding van het bestaande verhogingen-arsenaal bij navordering: het opleggen van verhogingen bij primitieve aanslagregeling. De staatssecretaris had prof. mr. D. Simons vervolgens bereid gevonden onderzoek te verrichten naar de mogelijkheid en wenselijkheid van een verhoging bij primitieve aanslag.

*De rapporten-Simons*

In een eerste rapport van Simons werd geconcludeerd dat zowel het laten vervallen van het nieuw feit-vereiste bij navordering als invoering van een verhoging bij primitieve aanslagregeling mogelijk en wenselijk was.<sup>276</sup> Vanuit de wetenschap en de belastingadviespraktijk werd forse kritiek geuit op de conclusies van dit eerste rapport,<sup>277</sup> waarna Simons een tweede rapport uitbracht. Dit tweede rapport werd in september 1985 aan de Tweede Kamer aangeboden.<sup>278</sup>

Het tweede rapport-Simons vormde de basis van een wetsvoorstel dat in 1986 voor advies naar de Hoge Raad werd gestuurd. Hiertoe was besloten omdat de Hoge Raad het jaar daarvoor had geoordeeld dat het opleggen van een fiscale verhoging moest worden aangemerkt als een 'criminal charge' in de zin van artikel 6 EVRM (zie onderdeel 2.9.3.4, onder e). De Hoge Raad kwam vervolgens met de nodige kritiek op het wetsvoorstel en stelde enkele adviezen voor.<sup>279</sup> Deze adviezen werden door de wetgever ter harte genomen en er volgde een gewijzigd wetsvoorstel.<sup>280</sup> In dit voorstel was wederom de verhoging bij primitieve aanslag opgenomen.

Zoals ik eerder aangaf, was er in de jaren tachtig een vloed aan jurisprudentie ontstaan met betrekking tot de verhouding tussen artikel 6 EVRM en het fiscale bestuurlijke boeterecht. Dit veroorzaakte onduidelijkheid over hoe een EVRM-proof

274 Wet van 18 december 1997, Stb. 737 (Invoeringswet bestuurlijke boeten) en Wet van 18 december 1997, Stb. 738. De inwerkingtreding was voorzien bij KB van 18 december 1997, Stb. 739.

275 TK, vergaderjaar 1982-1983, 17 050/17 522, nr. 17.

276 TK, vergaderjaar 1983-1984, 17 050/17 522, nr. 29, bijlage bij brief van de Staatssecretaris van Financiën.

277 Zie onder andere Smit 1984, Langereis, WFR 1985/285 en Geppaart, WFR 1984/1325.

278 TK, vergaderjaar 1983-1984, 17 050/17 522, nr. 45, bijlage bij brief van de Staatssecretaris van Financiën.

279 TK, vergaderjaar 1986-1987, 19 700, nr. 56, bijlage bij brief van de Staatssecretaris van Financiën.

280 TK, vergaderjaar 1988-1989, 21 058, nr. 1 en 2. In dit wetsvoorstel waren eerdere voorstellen met betrekking tot het aanscherpen van de AWR-boeten (wetsvoorstel nr. 19 849) opgenomen.

boetestelsel er uit zou moeten zien. Ook rezen er vraagtekens bij het wetsvoorstel waarin de verhoging bij primitieve aanslag was opgenomen. Uiteindelijk volgde een openbare hoorzitting over het wetsvoorstel door de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer.<sup>281</sup> Naar aanleiding van deze hoorzitting werd de staatssecretaris gevraagd om het wetsvoorstel nogmaals tegen het licht te laten houden. De staatssecretaris heeft deze wens ingewilligd en een opdracht bij een speciaal daartoe ingestelde Adviescommissie Herziening fiscaal boetestelsel neergelegd.

In april 1992 heeft genoemde adviescommissie, beter bekend als de Commissie-Van Slooten, haar rapport aan de Tweede Kamer aangeboden.<sup>282</sup> In dit rapport werd een aantal voorstellen tot wijziging van het bestaande fiscale boeterecht gedaan. Twee voorstellen hebben betrekking op onderwerpen die zien op het individualiseren van de strafmaat. Op deze onderwerpen, de boete-inspecteur en inkeerregeling, zal ik hierna kort ingaan.

*De Commissie-Van Slooten: Een boete-inspecteur voor niet-ordeboeten*

De Commissie-Van Slooten was van oordeel dat de inspecteur tot op heden een ongewenste dubbelrol vervulde bij de beboeting, namelijk die van aanslagregelaar én boete-oplegger. Een boete-inspecteur zou daarentegen een zekere afstand kunnen bewaren tot de dagelijkse praktijk van de aanslagregeling. Ook zou de boete-inspecteur beter in staat zijn om zich te richten op de factoren die van belang zijn bij het opleggen van boeten en kan hij landelijke afspraken maken.<sup>283</sup> De Commissie verwoordt dit als volgt:

*“Voordeel van een [boete-inspecteur] is dat de boete-oplegging met meer waarborgen wordt omgeven. Bij die waarborgen valt te denken aan een zekere afstandelijkheid, aan het meer aandacht kunnen besteden aan het opleggen van boeten waardoor deze beter op het individuele geval kunnen worden toegesneden [...]”*<sup>284</sup>

De Commissie was blijkbaar van mening dat de individuele straftoemeting bij met name de zware fiscale bestuurlijke boeten te wensen overliet. Om dit te verbeteren waren volgens de Commissie meer waarborgen nodig zoals een zekere afstand en de nodige aandacht. Deze waarborgen zouden volgens de Commissie vervolgens moeten leiden tot een verbetering van de individuele straftoemeting. Het voorstel tot invoering van een boete-inspecteur vloeyde overigens niet rechtstreeks voort uit het EVRM of het IVBPR.<sup>285</sup>

De regering heeft het voorstel van de Commissie tot het instellen van een boete-inspecteur aanvankelijk omarmd ‘met het oog op een betere rechtsbescherming van

281 TK, vergaderjaar 1990-1991, 21 058, nr. 9.

282 TK, vergaderjaar 1991-1992, 21 058, nr. 10, bijlage bij brief Staatssecretaris van Financiën.

283 Volgens Hieltjes zou dan ook een einde komen aan de praktijk, dat de boete werd uitgewisseld voor de enkelvoudige belasting (H.B. Hieltjes, ‘Het nieuwe fiscale boeterecht’, De Doelder e.a., p. 125-126).

284 Rapport van de Adviescommissie Herziening fiscaal boetestelsel, 18 maart 1992, p. 8-9.

285 Rapport van de Adviescommissie Herziening fiscaal boetestelsel, 18 maart 1992, p. 23-24.

de burger'.<sup>286</sup> De boete-inspecteur zou als het ware de functie van onafhankelijke derde kunnen vervullen, vergelijkbaar met die van de belastingrechter in de beroepsfase.<sup>287</sup> De figuur van de boete-inspecteur is echter uiteindelijk niet tot wet verheven, vanwege de kritiek vanuit de Eerste Kamer dat de instelling van boete-inspecteurs onder andere een toename van ambtelijk werk en tijdverlies met zich zou brengen.<sup>288</sup> De regering gaf daarbij aan dat de boete-inspecteur niet als eis viel af te leiden uit het EVRM.<sup>289</sup>

Overigens stelde de Belastingdienst vervolgens wel zogeheten boete- en fraude-coördinatoren in, die de boete-oplegging moesten coördineren. Deze medewerkers zijn gespecialiseerd in het boete- en strafrecht en fungeren in zekere zin dus als boete-inspecteur. Een belangrijk verschil blijft echter bestaan: er wordt nog altijd geen formele scheiding aangebracht tussen de aanslagregelend ambtenaar en de boete-oplegger. Deze functies zijn en blijven in één hand, waardoor naar mijn mening een belangrijke waarborg om tot een verbeterde straftoemittingspraktijk te komen, verloren is gegaan.

#### *De Commissie-Van Slooten: Inkeerregeling*

Belanghebbenden die inkeren (vrijwillig verbeteren) konden aanvankelijk rekenen op aanzienlijke vermindering van de boete. Dit neemt niet weg dat de resterende boeten na strafvermindering konden oplopen tot 10 procent (zie onderdeel 2.9.3.4, onder a). De Commissie was van oordeel dat belanghebbenden die alsnog aan hun fiscale verplichtingen wilden voldoen hiervan niet moesten worden weerhouden doordat, ondanks de vrijwilligheid van de verbetering, er desalniettemin boeten zouden volgen. Dit zou contra-productief werken.<sup>290</sup> Ook vond de Commissie dat indien als gevolg van de inkeer niet tot strafvervolgning werd overgegaan, dit nog eerder het geval zou moeten zijn bij de mogelijke beboeting. De toenmalige regering heeft dit voorstel van de Commissie overgenomen en in geval van inkeer zowel het opleggen van vergrijp-boeten (artikel 67n AWR (oud)) als het instellen van een strafvervolgning (artikel 69, lid 3 AWR) uitgesloten.

#### **2.10.2 1994: De introductie van de Awb**

Het formele belastingrecht maakt onderdeel uit van het algemene bestuursrecht. Dit bestuursrecht was, net als het belastingrecht voordat de AWR zijn opwachting maakte, erg versnipperd en daardoor tamelijk ondoorzichtig. Na de Tweede Wereldoorlog zijn verschillende pogingen ondernomen om tot meer eenheid te komen.<sup>291</sup>

<sup>286</sup> Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 5).

<sup>287</sup> Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 11).

<sup>288</sup> Zie bijvoorbeeld Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1995-1996, 23 470, nr. 233b, p. 3).

<sup>289</sup> Zie H.B. Hieltsjes, 'Het nieuwe fiscale boeterecht', De Doelder e.a., p. 126.

<sup>290</sup> Rapport van de Adviescommissie Herziening fiscaal boetestelsel, 18 maart 1992, p. 18.

<sup>291</sup> Zie voor een beschrijving van de ontstaansgeschiedenis van de Awb: Schlössels/Zijlstra, 6<sup>e</sup> geheel herziene druk (2010), p. 82 e.v..

Uiteindelijk heeft dit geleid tot de invoering van een Algemene wet bestuursrecht (Awb). Deze Awb heeft het karakter van aanbouwwetgeving. Dat wil zeggen dat niet in één keer het gehele bestuursrecht is gecodificeerd, maar dat dit fasegewijs gebeurt. Zodra een onderwerp voldoende is uitgekristalliseerd, kan het tot wetgeving worden verheven in een zogeheten 'tranche'. In zo'n tranche worden over het algemeen meer onderwerpen verzameld die in de Awb kunnen worden opgenomen.

In de eerste tranche werd het raamwerk van de Awb neergezet, waaronder ook de belangrijkste algemene begrippen en beginselen zoals het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel.<sup>292</sup> Ook bevatte deze tranche belangrijke materiële en procedurele normen. De tweede tranche bevatte het uniforme bestuursprocesrecht. De eerste en de tweede tranche zijn op 1 januari 1994 in werking getreden<sup>293</sup> en daarmee gedurende de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel aangaande de stelselwijziging van bestuurlijke boetebepalingen van de AWR. De AWR-wetgever heeft vervolgens rekening gehouden met de reeds in werking getreden Awb.<sup>294</sup>

Op 1 januari 1998 is de derde tranche in werking getreden<sup>295</sup> die onder meer voorziet in regels ten aanzien van de motiveringsplicht, beleidsregels en bestuurlijke handhaving.

De vierde en meest recente tranche was van groot belang voor het fiscale bestuurlijke boeterecht. In deze vierde tranche, die op 1 juli 2009 in werking is getreden,<sup>296</sup> werd onder andere een uniforme regeling ten aanzien van bestuurlijke boeten geïntroduceerd (zie hierna onderdeel 2.10.4).

De verhouding tussen de Awb en de AWR is afhankelijk van het type rechtsregel dat in de Awb is opgenomen. De Awb kent dwingend, regelend, aanvullend en facultatief recht. Van de regels van dwingend recht kan niet worden afgeweken; deze zijn absoluut geformuleerd. Regels van regelend recht gaan niet boven sectorale of lagere regelgeving (algemene maatregelen van bestuur of ministeriële regelingen). Van dit regelend recht kan slechts bij of krachtens wettelijk voorschrift worden afgeweken. Het aanvullend recht ziet op gevallen waarvoor niet een algemene regel kon worden bedacht. We spreken van facultatief recht als het bij wet of bestuursbesluit van toepassing kan worden verklaard.

292 Deze beginselen zal ik bespreken in de hoofdstukken 5, 6 en 7.

293 Wet van 4 juni 1992, Stb. 315 (eerste tranche) en Wet van 16 december 1993, Stb. 650 (tweede tranche).

294 Zo werd onder meer bezwaar tegen de navorderingsaanslag mogelijk gemaakt en het verbod op 'reformatio in peius' (het in beroep door de rechter kunnen bijstellen van een bestuurlijke beslissing, waardoor belanghebbende als het ware slechter af is) gerespecteerd (zie Memorie van Toelichting, TK, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 9).

295 Wet van 20 juni 1996, Stb. 1996, 333.

296 Wet van 25 juni 2009, Stb. 2009, 264.

**2.10.3 De bestuurlijke boetebepalingen van hoofdstuk VIIIA van de AWR, het karakter van de boeten**

Het met ingang van 1 januari 1998 in werking getreden fiscale boete- en strafrecht maakt een duidelijk onderscheid tussen belasting, bestuurlijke boeten en strafrechtelijke sancties. Voorafgaand aan het hoofdstuk 'Strafrechtelijke bepalingen' (hoofdstuk IX) is een nieuw hoofdstuk 'Bestuurlijke boeten' (hoofdstuk VIIIA) tussengevoegd. In dat hoofdstuk werden alle bepalingen met betrekking tot fiscale bestuurlijke boeten opgenomen. De materiële boetebepalingen (de artikelen 67a tot en met 67f AWR) staan in afdeling 1 en de formele boetevoorschriften (de artikelen 67g tot en met 67q AWR) in afdeling 2 van hoofdstuk VIIIA AWR.

In het kader van dit proefschrift zal ik mij voornamelijk richten op de wijzigingen van de AWR die naar mijn mening van invloed zijn op de individuele straftoemeting.<sup>297</sup>

*Terminologie: verzuim- en vergrijpboeten*

In de materiële boetebepalingen wordt het onderscheid gemaakt tussen de lichte verzuimboeten (voorheen ordeboeten) en de zware vergrijpboeten (voorheen niet-ordeboeten). De wetgever vond de in beleid gebezigde term 'ordeboete' goed uitdrukking geven aan het doel van de boete en de gedragingen waarvoor deze wordt opgelegd, maar de term 'niet-ordeboete' werd vanwege de negatieve formulering minder gelukkig geacht.<sup>298</sup> Vandaar dat is gekozen voor 'verzuimboete' en 'vergrijpboete', begrippen waarin de zwaarte van de sanctie beter tot uitdrukking komt.

De term 'verhoging' wordt in de nieuwe wet- en regelgeving voorgoed verlaten en vervangen door 'boete'. Volgens de regering past 'boete' beter bij het strafkarakter.<sup>299</sup>

*Stelselwijziging; afzonderlijke boetebeschikkingen; 'kan'-bepalingen, maxima, geen minima*

Volgens artikel 6 EVRM moet een ieder tegen wie een vervolging wordt ingesteld voor onschuldig worden gehouden, totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan (de onschuldpresumptie). Het vigerende stelsel van wettelijke verhogingen en kwijtscheldingbeleid, waarbij de bewijslast ten aanzien van het ontbreken van opzet of grove schuld juist bij belanghebbende werd neergelegd, stond op gespannen voet met deze onschuldpresumptie. De regering besloot daarom de boete op te laten leggen bij afzonderlijke beschikking, waardoor de verhoging niet langer onderdeel uitmaakte van de belastingaanslag. In deze afzonderlijke boetebeschikking werd direct rekening gehouden met de mate van verwijtbaarheid, waarmee een einde kwam aan het tijdperk waarin de maximale boete uit de wet werd belopen om vervolgens te worden kwijtgescholden.

Ook werd met de beboeting in de vorm van een afzonderlijke beschikking het eigen karakter van de boete benadrukt. Het maakte meer dan voorheen duidelijk dat

<sup>297</sup> Voor een volledig overzicht verwijs ik naar Feteris, M.W.C., 1993 en 2002.

<sup>298</sup> Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 9).

<sup>299</sup> Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1988-1989, 21 058, nr. 3, p. 7)

de inspecteur, naast zijn rol als aanslagregelaar, een specifieke rol heeft van 'strafoplegger'.<sup>300</sup>

De stelselwijziging bracht dus met zich dat de materiële verzuim- en vergrijpboetebepalingen niet langer imperatief maar facultatief werden omschreven. De inspecteur 'kan' tot beboeting overgaan, maar hij hoeft dit niet te doen.<sup>301</sup> De wetgever keerde hiermee terug naar het systeem dat reeds eerder met de inwerkingtreding van de Wet OB 1933 voor het eerst het licht zag (zie onderdeel 2.8.2). Een systeem dat overigens om onnaspeurbare redenen verlaten was.<sup>302</sup>

In het oude, imperatieve systeem schreef de wet de op te leggen boete voor; dit betrof dan meteen de maximale boete waarmee het boeteplafond een gegeven was. De inspecteur krijgt in het facultatieve systeem echter een zogeheten 'discretionaire ruimte' aangereikt door de wetgever, waarbij de wetgever zich heeft bediend van zowel absolute (verzuimboeten) als relatieve (vergrijpboeten) maxima.<sup>303</sup> De wetgever heeft er niet voor gekozen om minima op te nemen, maar in de parlementaire stukken wordt wel gewezen op de mogelijkheid om in een algemene maatregel van bestuur minimale boeten te formuleren.<sup>304</sup>

#### *Vermindering of kwijtschelding van boetebeschikkingen*

Ook binnen het nieuwe facultatieve stelsel kan een eenmaal vastgestelde boetebeschikking naderhand naar beneden bijgesteld worden. Zo blijft de kwijtscheldingsbevoegdheid van de minister op grond van artikel 66 AWR van kracht, zij het in een beperktere vorm.<sup>305</sup> De staatssecretaris geeft daarbij aan dat dit slechts bij hoge uitzondering zal gebeuren, namelijk 'indien in een concreet geval toepassing van het algemene boetebeleid niet meer redelijk kan worden geacht'.<sup>306</sup> Ook kan de inspecteur overgaan tot ambtshalve vermindering van de boetebeschikking op grond van artikel 65 AWR.<sup>307</sup> Voorts heeft de evenredige vermindering, zoals deze bijvoorbeeld in paragraaf 9 van het VAB 1993 was opgenomen, een wettelijke basis gekregen met de introductie van artikel 67h AWR. Als laatste valt nog de hardheidsclausule van artikel 63 AWR te noemen. Op grond van deze bepaling kan de

300 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 3).

301 Deze facultatieve benadering was reeds opgenomen in het wetsvoorstel 21 058 (TK, vergaderjaar 1988-1989, 21 058, nr. 3, p. 17).

302 Zie ook Feteris, M.W.C., 1993, p. 60.

303 De regering was overigens van mening dat de absolute maxima van de verzuimboeten (ordeboeten) niet boven de maximale geldboeten inzake de fiscaal-strafrechtelijke overtredingen mocht gaan. Bij beleid zouden wel minimumbedragen worden voorgeschreven, zodat daarvan een voldoende prikkel tot medewerking zou blijven uitgaan (Memorie van Toelichting, TK, vergaderjaar 1988-1989, 21 058, nr. 3, p. 7).

304 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1988-1989, 21 058, nr. 3, p. 18).

305 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 38). Volgens Feteris zal daaraan echter nog weinig behoefte bestaan (Feteris, M.W.C., 1993, p. 59). Overigens noemt Feteris de bepaling van artikel 66 AWR 'hardheidsclausule'. Deze benaming wordt vandaag de dag geassocieerd met artikel 63 AWR.

306 Zie Memorie van Antwoord (TK, vergaderjaar 1994-1995, 23 470, nr. 8, p. 25).

307 Hiertoe is de redactie van artikel 65 AWR enigszins aangepast (zie Memorie van Toelichting, TK, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 37/38).

minister in geval van 'onbillijkheden van overwegende aard' een boetebeschikking verminderen of vernietigen.<sup>308</sup>

#### *Karakter en doel van de boeten*

Het karakter van zowel de verzuim- als de vergrijpboeten was al geruime tijd geen punt van discussie meer. Het waren straffen. Door de stelselwijziging van 1 januari 1998 werd dit strafkarakter nog eens onderstreept, onder meer door de boete bij afzonderlijke beschikking op te leggen.<sup>309</sup>

De regering omschreef het doel van de verzuimboete als 'het inscherpen van een gebod tot medewerking aan het nakomen van verplichtingen'.<sup>310</sup> De vergrijpboete daarentegen bleef gericht op het bestraffen van verwijtbaar handelen of nalaten. Daarmee werd aangesloten bij de eerdere doelstellingen van preventie en repressie die bij de introductie van de AWR werden geformuleerd (zie hiervoor onderdeel 2.9.2).

Nu gaf de regering echter ook aan in hoeverre deze doelen van invloed waren op de *hoogte* van de verzuimboeten. Ten aanzien van de verzuimboeten werd enerzijds gesteld dat deze hoog genoeg moesten zijn, zodat daarvan een voldoende prikkel tot medewerking uitging (*doel*). Anderzijds moest het verzuimboetebedrag 'gezien de aard van de boete', het *strafkarakter* dus, van 'relatief bescheiden omvang' zijn. Hieruit blijkt mijns inziens dat de wetgever een zekere straftoematingsparadox bij verzuimboeten onderkent, namelijk dat het doel en het karakter van de verzuimboete in zekere zin tegengesteld op elkaar inwerken ten aanzien van de hoogte van de verzuimboete.

#### **2.10.4 Recente wijzigingen van de AWR en de Awb**

De boete-artikelen van de AWR zijn geen rustig bezit. Zowel de formele als de materiële boetebepalingen hebben sinds de stelselwijziging van 1 januari 1998 flink wat veranderingen ondergaan. Zo zijn de formele boetebepalingen grotendeels overgeheveld van de AWR naar de Awb met de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb (zie hierna). De materiële boetebepalingen zijn niet alleen in aantal toegenomen, maar zijn ook inhoudelijk gewijzigd.

Hierna zal ik in chronologische volgorde verschillende wijzigingen bespreken die naar mijn mening van invloed zijn op het proces van individuele straftoemeting.

#### *Gewijzigd loonheffingen systeem (2006)*

Met ingang van 1 januari 2006 is de systematiek voor de loonbelasting ingrijpend gewijzigd onder meer als gevolg van het overhevelen van taken van het UWV naar de Belastingdienst. Werkgevers moesten de gegevens die zij voorheen met betrekking tot hun werknemers aan het UWV verstrekten, voortaan aan de Belastingdienst toezenden. Hiertoe werd de aangifte loonbelasting – in het elektronische tijdperk 'aangiftebericht loonheffingen' genoemd – aanzienlijk uitgebreid met periodiek aan

308 Overigens lijkt de hardheidsclausule hiervoor niet geschikt te zijn.

309 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1988-1989, 21 058, nr. 3, p. 18).

310 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 1988-1989, 21 058, nr. 3, p. 7).



te leveren nominatieve werknemersgegevens. Gevolg hiervan was dat het aangiftebericht loonheffingen aanmerkelijk qua belang is toegenomen en bij lange na niet meer de functie had van geleidebiljet bij de betaling.<sup>311</sup> Dit toegenomen belang kwam onder meer tot uitdrukking in een nieuwe verzuimboete op het onjuist of onvolledig doen van de aangifte loonbelasting en in een vertienvoudiging van het wettelijk verzuimboetemaximum met betrekking tot het niet of niet tijdig doen van de aangifte loonbelasting (van € 123 naar € 1.230, zie artikel 67b, lid 2 AWR). Ook werd de werkgever verplicht om door middel van een zogeheten 'correctiebericht' verbeterde gegevens aan te leveren, indien hij zelf of de inspecteur constateerde dat eerder aangeleverde gegevens onjuistheden bevatten of onvolledig zijn. Laat de werkgever na om aan deze 'correctieverplichting' te voldoen, dan riskeert hij een verzuimboete van wederom maximaal € 1.230 (artikel 28b Wet LB).

Het voorgaande is mijns inziens een goed voorbeeld van hoe het toegenomen gegevensbelang van de Belastingdienst doorwerkt in het aantal en soort fiscale verplichtingen met bijbehorende bestuurlijke boetebepalingen.<sup>312</sup>

#### *De Vierde tranche Awb (1 juli 2009)*

Zoals eerder vermeld voorzag de vierde tranche van de Awb onder andere in een uniforme regeling voor het opleggen van bestuurlijke boeten. De vierde tranche Awb richt zich hoofdzakelijk op regels ten aanzien van het formele boeterecht. De hoofdmoot van deze procedurele boeteregels zijn terug te vinden in hoofdstuk 5 ('Handhaving'). In titel 5.1 worden algemene bepalingen geformuleerd met betrekking tot sancties in het algemeen. De meer specifieke regels ten aanzien van bestuurlijke boeten zijn opgenomen in titel 5.4. Als gevolg van het overwegend dwingendrechtelijk karakter van de vierde tranche Awb zijn veel formele voorschriften uit hoofdstuk VIII A van de AWR komen te vervallen en als het ware vervangen door de Awb.<sup>313</sup> De grootste wijziging ten aanzien van het formele fiscale boeterecht is echter de uitbreiding van de kring van belanghebbenden aan wie een fiscale bestuurlijke boete kan worden opgelegd. Medeplegers, feitelijk leidinggevers en opdrachtgevers kunnen op grond van artikel 5:1 Awb nu namelijk ook tegen een fiscale bestuurlijke boete aanlopen.<sup>314</sup>

De vierde tranche Awb beoogt geen materiële boeteregels voor te schrijven. Dit blijft een zaak voor de sectorale wetgever. Deze hoeft zich vervolgens slechts te richten op het aanwijzen van het bestuursorgaan dat bevoegd is de bestuurlijke boete op te leggen, de omschrijving van de beboetbare gedragingen, de hoogte van de op te

311 Zie Memorie van Toelichting (TK, vergaderjaar 2003-2004, 29 531, nr. 3, p. 23).

312 Andere voorbeelden zijn de ontwikkelingen op het gebied van het stelsel van zogeheten basisregistraties. Eén van deze basisregistraties valt sinds 1 januari 2009 onder de verantwoordelijkheid van de inspecteur: de Basisregistratie inkomen (BRI). Zie hoofdstuk IVA van de AWR. Te denken valt ook aan de gegevens omtrent Intracommunautaire Prestaties (ICP).

313 Zie de Aanpassingswet Awb (Wet van 25 juni 2009, Stb. 264). Overigens is een groot gedeelte van de boete-artikelen van de vierde tranche Awb gebaseerd op de procedurele voorschriften van hoofdstuk VIII A van de AWR.

314 Met ingang van 1 januari 2014 zijn daar overigens de doen pleger, de medeplichtige en de uitlokker bijgekomen (artikel 67o AWR).

leggen boeten en de keuze tussen de lichte en de zware procedure (afdeling 5.4.2 Awb). Overigens waren de meeste van deze zaken voorheen al door de AWR-wetgever geregeld in de materiële boetebepalingen. Zo was als bestuursorgaan de inspecteur reeds aangewezen, de beboetbare gedragingen waren afdoende omschreven en de wettelijke maxima waren eveneens een gegeven. Slechts ten aanzien van de keuze tussen de lichte en de zware procedure, die qua onderscheid vergeleken kan worden met het verschil tussen het opleggen van verzuimboeten en vergrijpboeten, heeft de AWR-wetgever besloten af te wijken van de Awb (artikel 67pa, eerste lid AWR).<sup>315</sup>

Ten aanzien van de individuele straftoemeting is artikel 5:46 Awb van belang. In het tweede lid van dit artikel wordt het bestuursorgaan opgedragen 'de bestuurlijke boete [af te stemmen] op de ernst van de overtreding en de mate waarin deze aan de overtreder kan worden verweten. Het bestuursorgaan houdt daarbij zo nodig rekening met de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd'. Op deze nadere uitwerking van het evenredigheidsbeginsel zal ik in hoofdstuk 6 verder ingaan.

*Gewijzigde inkeerregeling en verhoogd wettelijk maximum van 300 procent (2010)*

Landen als Zwitserland, Liechtenstein en Luxemburg kennen of kenden een zogenoemd bankgeheim. Dit bankgeheim leidt er toe dat in beginsel geen gegevens van buitenlandse rekeninghouders worden doorgegeven aan landen waar die buitenlandse rekeninghouders belastingplichtig zijn. Hierdoor blijven bijvoorbeeld gegevens van Zwitserse spaartegoeden van Nederlandse rekeninghouders buiten het zicht van de Nederlandse fiscus. Deze buitenlandse spaartegoeden worden veelal ten onrechte niet aangegeven. Ook is het lastig te achterhalen wat de herkomst is van de gelden van dergelijke 'zwarte' spaartegoeden. Aannemelijk is dat veel van de 'zwartsparenders' het spaargeld hebben verkregen op illegale wijze, of althans op een wijze waarbij het geld onttrokken is aan de fiscaliteit.

De Nederlandse overheid heeft de afgelopen jaren hoog ingezet op het alsnog achterhalen van 'zwartsparenders'. Daarbij speelde tevens enerzijds een rol dat de OESO sinds jaren druk uitoefende op landen met een bankgeheim in het kader van de strijd tegen internationale witwaspraktijken en anderzijds dat er steeds meer gegevens over zwartsparenders binnenkwamen bij de Nederlandse fiscus. Te denken valt aan onder meer de KB-Lux-fiches, waardoor vele zwartsparenders konden worden geïdentificeerd (opgespoord) en die inmiddels tot een hausse aan jurisprudentie heeft geleid.

Een onderdeel van de strijd tegen zwartsparen is de invoering van een verscherpte inkeerregeling en een verhoging van het wettelijk maximum van de vergrijpboete in geval van niet aangegeven box 3-inkomen.

---

<sup>315</sup> Zie TK, vergaderjaar 2006-2007, 31 124, nr. 3, p. 66.

De verscherpte inkeerregeling is aangekondigd per 1 juli 2009 en met ingang van 1 januari 2010 in werking getreden.<sup>316</sup> De oude inkeerbepaling van artikel 67n AWR, zoals deze gold vanaf 1 januari 1998 tot 1 januari 2010, sloot het opleggen van een vergrijpboete uit. De nieuwe, verscherpte inkeerregeling maakt het opleggen van een vergrijpboete mogelijk indien de inkeer heeft plaatsgevonden na het verstrijken van een termijn van twee jaar na het begaan van het beboetbare feit.<sup>317</sup> Inkeer binnen deze tweejaarstermijn sluit het opleggen van een vergrijpboete uit. Overigens heeft de wetgever in het tweede lid van artikel 67n AWR uitdrukkelijk bepaald dat inkeren een strafverminderende omstandigheid is.

Door een termijn van een half jaar tussen de aankondiging van de verscherpte inkeerregeling en de daadwerkelijke inwerkingtreding in acht te nemen, werd de zwartspadder de mogelijkheid geboden om openheid van zaken te geven zonder beboet te worden. Degene die inkeerden ná 1 januari 2010 konden echter geconfronteerd worden met een vergrijpboete, waarvan het wettelijk maximum inmiddels was opgetrokken van 100 procent naar 300 procent.<sup>318</sup> In het BBBB is vervolgens invulling gegeven aan dit verscherpte regime ten aanzien van zwartsparen (zie hierna onderdeel 2.10.5).<sup>319</sup>

#### *Belastingplan 2010: meer focus op de bestuurlijke boeten*

In het Belastingplan 2010<sup>320</sup> zijn verschillende maatregelen op boetegebied genomen. Zo werd een nieuwe verzuimboete met betrekking tot het niet of niet tijdig betalen van aanslagbelastingen geïntroduceerd. Deze boete kan opgelegd worden door de ontvanger.<sup>321</sup> Ook werden de lichte strafrechtelijke overtredingen van artikel 68, lid 1 AWR (oud) verplaatst van het strafrecht naar het bestuurlijke boeterecht (artikel 67ca AWR) om de handhaving effectiever te laten verlopen. Een andere maatregel betrof de vijfjaarlijkse indexatie van de absolute verzuimboetemaxima (artikel 67cb AWR). Daarnaast werd met de inwerkingtreding van het Belastingplan 2010 het wettelijk maximum van artikel 67a AWR opgetrokken van

316 Wijziging van artikel 67n AWR volgens de Wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, Stb. 2009, nr. 180. De inkeerregeling in het fiscale strafrecht bleef overigens ongewijzigd (artikel 69, lid 3 AWR). Dus een inkeer na 1 januari 2010 met betrekking tot een strafbaar feit dat zich langer dan twee jaar geleden heeft voorgedaan, werkt nog steeds tot uitsluiting van strafvervolgning.

317 Daardoor werd in feite teruggekeerd naar de situatie van vóór de stelselwijziging van 1 januari 1998. De soepele lijn, zoals deze was voorgesteld door de Commissie-Van Slooten, werd verlaten (zie onderdeel 2.10.1).

318 Wijziging van artikel 67d, lid 5 en artikel 67e, lid 6 AWR volgens de Wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, Stb. 2009, nr. 180. Ook het maximum van de strafbepaling van artikel 69, lid 2 AWR werd verdrievoudigd.

319 De regering is overigens van plan om de inkeerregeling gedeeltelijk af te schaffen m.i.v. 1 januari 2018 (zie het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018, Kamerstukken II, vergaderjaar 2017-2018, 34 786, o.a. nr. 15). Over de gevolgen hiervan voor het matigingsbeleid (par. 7, lid 2 BBBB) was ten tijde van het ter perse gaan van dit boekwerk nog geen duidelijkheid.

320 Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010), Stb. 2009, nr. 609.

321 Zie artikel 63b Inv.wet en artikel 63b van de Leidraad Invordering (Wijziging Leidraad Invordering 2008, 16 februari 2011, DGB2010/7493M, Stcrt. 2011, nr. 3275). Deze boetebepaling trad met ingang van 1 januari 2011 in werking.

€ 1.134 naar € 4.920. De verhoging van het wettelijk maximum van artikel 67a AWR heeft geleid tot een aanzienlijk scherper boetebeleid in het BBBB (zie ook onderdeel 6.4.3.2).

Alle voorgaande maatregelen wijzen mijns inziens op een meer algemene tendens in het bestuurlijke handhavingsrecht: het ontlasten van het strafrechtelijke apparaat door een uitbreiding van het bestuurlijke boete-arsenaal. In het fiscale bestuurlijke boeterecht heeft deze algemene ontwikkeling voornamelijk geleid tot een uitbreiding van de verzuimboetemogelijkheden. Deze warmere belangstelling van de wetgever en beleidsmaker voor het verzuimboete-instrumentarium heeft onder andere tot gevolg dat de hiervoor gesignaleerde straftoematingsparadox (zie hiervoor onderdeel 2.10.3) bij verzuimboeten zich nóg nadrukkelijker manifesteert.

*Belastingplan 2012 c.s.: de tendens zet zich voort*

De algemene tendens van uitbreiding van het fiscale bestuurlijke boete-arsenaal zet zich voort in de maatregelen voorgesteld in het Belastingplan 2012.<sup>322</sup> Zo regelt artikel 10a AWR een doorlopende informatieverplichting voor belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen. Deze voortdurende informatieverplichting houdt in dat de belastingplichtige of inhoudingsplichtige die constateert dat hij eerder geen gegevens dan wel foutieve gegevens heeft aangeleverd, verplicht is om de juiste en volledige gegevens alsnog aan te leveren. In zoverre wordt naar mijn mening een wettelijke grondslag gecreëerd voor het instituut van de vrijwillige verbetering of inkeer (zie de onderdelen 2.10.1 en 2.10.4). Het niet voldoen aan deze informatieverplichting kan in geval van opzet of grove schuld worden beboet met een vergrijpboete (artikel 10a, lid 3 AWR).

Overigens is de informatieverplichting van artikel 10a AWR alleen van toepassing op gevallen die bij algemene maatregel van bestuur worden aangewezen. Met ingang van 1 januari 2012<sup>323</sup> is dit vooralsnog alleen geregeld voor wijzigingen inzake verklaringen omtrent het privé-gebruik auto,<sup>324</sup> de bestrijding van de zogeheten Edelweissconstructies<sup>325</sup> en de suppleties omzetbelasting.<sup>326</sup>

In het BBBB zijn de vergrijpboetebepalingen met betrekking tot overtreding in de hiervoor genoemde gevallen nader ingevuld.<sup>327</sup>

Een andere in het Belastingplan 2012 opgenomen wijziging van het fiscale bestuurlijke boeterecht betreft de mogelijkheid om een vergrijpboete op te leggen nadat voor hetzelfde feit eerder een verzuimboete was opgelegd (artikel 67q AWR). Deze bepaling is gebaseerd op de strafrechtelijke herzieningsmogelijkheid van

322 Wet van 22 december 2011 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2012), Stb. 2011, nr. 640. Ook worden de boetemaxima van de Awir opgetrokken met ingang van 2012. Overigens zal ik in het kader van dit proefschrift niet nader ingaan op de bestuurlijke boeten die door Belastingdienst/Toeslagen kunnen worden opgelegd op grond van de artikel 40 en 41 Awir.

323 Besluit van 22 december 2011 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten, Stb. 2011, nr. 677.

324 Zie artikel 12 bis UB IB 2001 en de artikelen 8, lid 3 en 9, lid 7 UB LB 1965.

325 Zie artikel 10c UB SW 1956.

326 Zie artikel 15, lid 4 UB OB 1968.

327 Zie de paragrafen 28a tot en met 28e BBBB.

artikel 255 Sv en doorbreekt in zekere zin het ne bis in idem-beginsel. Deze maatregel maakt het fiscale bestuurlijke boeterecht flexibeler.

### 2.10.5 Ontwikkelingen in het boetebeleid (BBBB)

De wettelijke stelselwijziging van 1 januari 1998 zorgde eveneens voor een ingrijpende wijziging van de beleidsregels voor het opleggen van boeten. Het VAB 1993 werd toen vervangen door het BBBB 1998.<sup>328</sup> In dit besluit werd de inspecteur verantwoordelijk voor het gehele proces van beboeting. Het kwijtscheldinginstituut werd geïncorporeerd in dit proces, een ontwikkeling die onder het VAB 1993 reeds in gang was gezet (zie onderdeel 2.9.3.3). Voor het op maat maken van de boete hoefde de inspecteur geen overleg meer te plegen met andere functionarissen.

Het inmiddels ingetrokken BBBB 1998 is nadien nog vaak gewijzigd.<sup>329</sup> Hierna zal ik ingaan op de straftoemetingparagrafen van het BBBB 1998 om daarna nog enkele wijzigingen te bespreken die naar mijn mening van invloed zijn geweest op het beleid omtrent individuele straftoemeting.

#### *BBBB 1998, 1 januari 1998*

In hoofdstuk II van het voormalige BBBB 1998 werd aandacht besteed aan het karakter van de boeten (paragraaf 9). De boete werd aangemerkt als het instellen van een strafvervolgning in de zin van artikel 6 EVRM. De toelichting op paragraaf 9 onderstreepte dit nog eens door te stellen dat de boete niet mag worden gebruikt 'voor andere doeleinden dan het opleggen van een straf'. Dit betekent dat de boete geen rentevergoeding, geen compensatie voor niet-verhaalbare belasting en ook geen compensatie voor administratieve kosten was.

Paragraaf 10 en hoofdstuk VI (Bijzondere omstandigheden) gaven het kader waaraan de inspecteur toentertijd was gehouden in het kader van straftoemeting. Paragraaf 10 maakte een onderscheid tussen twee fasen: de inspecteur moest bij de beboeting eerst uitgaan van de standaardbedragen en -percentages om vervolgens de straf passend te maken op grond van eventuele bijzondere omstandigheden (hoofdstuk VI) die aanleiding zijn om de boete te verhogen of te verminderen. In de toelichting op paragraaf 10 werd uitgelegd dat de inspecteur in beginsel gehouden was de standaardpercentages en -bedragen te volgen om de 'gewenste uniformiteit' te bereiken. Het gelijkheidsbeginsel speelt hier mijns inziens dus een belangrijke rol. Overigens werd aan het eind van de toelichting op paragraaf 10 er op gewezen dat de inspecteur rekening *moet* houden met dergelijke bijzondere omstandigheden. Daarbij werd niet aangegeven of dat *moeten* zowel ziet op strafverzwaring als op strafvermindering.

Zoals gezegd stonden in hoofdstuk VI van het BBBB 1998 (paragrafen 42 tot en 44) de bijzondere omstandigheden vermeld, die in voorkomende gevallen aanleiding geven

328 Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst 1998, 19 december 1997, AFZ97/4578N, St.crt. 2007, nr. 248.

329 Zie voor de lijst van (wijzigings-)besluiten paragraaf 38 van het BBBB zoals dat gold vanaf 1 januari 2009 (Besluit van 9 december 2008, nr. CPP 2008/2386M, St.crt. 2008, nr. 247).

om de in de hoofdstukken III, IV en V voorgeschreven standaardboete naar boven of naar beneden bij te stellen. In de toelichting op paragraaf 42 werd deze fase van 'individueel getinte strafftoemeting' omschreven als 'het sluitstuk van de toepassing van de beginselen van een behoorlijke strafftoemeting op bestuurlijke boeten'. Op deze fase van individueel getinte strafftoemeting richt dit proefschrift zich. In het volgende hoofdstuk zal ik dan ook de voor een behoorlijke strafftoemeting relevante beginselen nader duiden.

Overigens is de eerste versie van het BBBB 1998 naderhand nog verscheidene keren gewijzigd. Deze wijzigingen hebben niet geleid tot grote veranderingen op het gebied van individuele strafftoemeting. Wel wil ik nog opmerken dat in het BBBB (nu zonder jaartal), zoals dat heeft te gelden vanaf 1 januari 2009,<sup>330</sup> de strafftoemetingsparagrafen zijn gegroepeerd en naar voren zijn gehaald (nu: de paragrafen 6, 7 en 8 BBBB). Hiermee onderstreept de staatssecretaris naar mijn mening het belang van individuele strafftoemeting.

## 2.11 Samenvatting

Van het Generaal Plakkaat van 1725 tot aan de wet 'Van Slooten' uit 1998 werd de fiscale bestuurlijke boete rechtstreeks vanuit de wet belopen.<sup>331</sup> Hierdoor ontstond een boetesystematiek die in twee fasen uiteen valt: de wet schreef in eerste instantie de (maximale) hoogte van de boete voor, waarna het bestuursorgaan in tweede instantie kon overgaan tot een bepaalde mate van kwijtschelding. Zowel de wettelijke boeten als de kwijtscheldingsmodaliteit hebben ontwikkelingen ondergaan die van invloed zijn geweest op de aard en wijze van individuele strafftoemeting.

Het Generaal Plakkaat van 1725 bood weinig ruimte om de wettelijk boeten, die overigens naar vaste bedragen werden opgelegd en geen onderscheid maakten naar de mate van verwijtbaarheid, af te stemmen op het individuele geval. Sterker nog, het was de lokale ambtenaren verboden om een boete te matigen (composeren) en het was dan ook strafbaar gesteld. Dit nam overigens niet weg dat er een contralegem praktijk ontstond, waarbij in individuele gevallen wel tot kwijtschelding van de boete werd overgegaan.

In de Wet op de Personeele Belasting van 1806 lag de toepassing van de wettelijke boeten enigszins genuanceerder. Naast de introductie van variabele boeten, die gerelateerd werden aan de hoogte van het belastingbedrag in kwestie, ging ook de mate van verwijtbaarheid een rol spelen door gebruik van het begrip 'kwade trouw'. Daarnaast werd aandacht besteed aan recidive als strafverzwarende omstandigheid. De Wet op de Personeele Belasting van 1806 kende echter nog geen wettelijke kwijtscheldingsbepaling.

<sup>330</sup> Besluit van 9 december 2008, nr. CPP2008/2386M, St.crt. 2008, nr. 247.

<sup>331</sup> Met uitzondering van de periode waarin de wetgever de boeten had omschreven als 'kan'-bepalingen (zie onderdelen 2.8.2 en 2.8.4).

Zo'n kwijtscheldingsbepaling is voor het eerst terug te vinden in de Successiewet van 1824. Kwijtschelding van de boete werd mogelijk in gevallen van 'dwaling of onvrijwillig verzuim'. Deze bevoegdheid tot kwijtschelding werd bij de Koning gelegd. In de daaropvolgende Successiewet van 1859 werd overwogen om de betreffende wettelijke kwijtscheldingsbepaling niet langer op te nemen. De regering was van mening dat de Koning deze bevoegdheid al had op grond van het grondwettelijke koninklijke gratierecht. Hoewel de regering de kwijtscheldingsbepaling dus overbodig vond, liet men de keuze aan de kamer. Uiteindelijk werd toch besloten eenzelfde kwijtscheldingsbepaling in de Successiewet van 1859 op te nemen, welke bepaling als een voorloper kan worden beschouwd van het huidige artikel 66 AWR. Overigens werd slechts in bijzondere gevallen (algehele) kwijtschelding verleend; daar stond tegenover dat vrijwillige verbeteringen in veel gevallen überhaupt niet tot beboeting leidden.

In de periode van 1892 tot en met 1914, waarin de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting zijn ontstaan en daarnaast ook de navorderingsbevoegdheid, is met name de discussie omtrent het karakter van de boeten (verhogingen) van belang. De regering was van mening dat de boeten moesten worden opgevat als schadevergoeding voor het mislopen van belastingopbrengsten en niet als straf. Deze zienswijze was van invloed op de wijze waarop de hoogte van de boeten werd bepaald.

De schadevergoedingsvisie werd overigens niet door de regering onverkort op boeten in andere materiewetgeving losgelaten. In 1913 concludeerde de Staatscommissie tot herziening van de Registratiewetgeving dat de boeten in de registratiewet een strafkarakter droegen. De regering onderschreef vervolgens deze conclusie. Gedurende de parlementaire behandeling van de naar aanleiding van de rapporten van voornoemde staatscommissie herziene Registratiewet van 1917, heeft de regering zich voorzichtig uitgelaten over 'het temperen van de straf' als onderdeel van het middel om het gewenste doel te bereiken. De boeten van de Registratiewet van 1917 werden dan ook soms – in het geval van verzachtende omstandigheden – kwijtgescholden, wat een verruiming inhield ten opzichte van de tot dan toe geldende kwijtscheldingspraktijk. Deze trend was eerder reeds in gang gezet ten aanzien van de verhogingen van de Wet op de inkomstenbelasting van 1914. Uiteindelijk is in 1922 in deze wet geregeld dat de kwijtscheldingbevoegdheid aan de Minister van Financiën werd toebedeeld in plaats van aan de Koning. Er werd zo vaak tot kwijtschelding overgegaan dat het bijzondere karakter ervan verloren was gegaan.

Gedurende de Tweede Wereldoorlog werd belasting geheven op grond van besluiten. In onder andere het Besluit op de inkomstenbelasting 1941 waren verhogingsbepalingen opgenomen met als bestanddelen opzet en grove nalatigheid. Deze verhogingen werden derhalve niet langer rechtstreeks uit de wet belopen zonder rekening te houden met de mate van verwijtbaarheid. Ook waren in diverse besluiten lichte verhogingen opgenomen die bedoeld waren om geringe overtre-

dingen te bestraffen. Deze lichte verhogingen zijn nu nog terug te vinden als de verzuimboeten van de AWR.

Na de Tweede Wereldoorlog werd schoon schip gemaakt. Om langlopende kwesties sneller en eenvoudiger af te wikkelen, werd het kwijtscheldingsregime versoepeld. De kwijtscheldingsbevoegdheden werden tijdelijk door de inspecteurs waargenomen. Het na-oorlogse soepele kwijtscheldingsbeleid werd uiteindelijk voortgezet in de Resolutie van 27 oktober 1954. In deze resolutie, die voor verschillende belastingmiddelen gold, werd (gedeeltelijke) kwijtschelding mogelijk gemaakt direct bij het opleggen van de verhoging. De kwijtscheldingsbevoegdheid met betrekking tot standaardgevallen van verwijtbaarheid en vrijwillige verbetering werd uitgeoefend door de inspecteur. De directeur kwam een controlerende bevoegdheid toe en kon de boete verdergaand matigen in geval van verzachtende omstandigheden. Zowel de inspecteur als de directeur beleven echter gehouden aan standaardpercentages. Ook werd in de Resolutie van 27 oktober 1954 definitief gebroken met de schadevergoedingsidee: de verhogingen of boeten waren voortaan straf.

Deze strafrechtelijke visie, die eerder reeds door de Commissie-Van den Dries was geopperd, werd door de regering overgenomen in het ontwerp van de AWR van 1959. In de AWR was een stelsel van lichte en zware verhogingen opgenomen, een onderscheid dat vergelijkbaar is met het huidige onderscheid tussen verzuim- en vergrijpboeten. De regering gaf daarbij aan dat de lichte verhogingen een preventieve, afschrikwekkende werking hadden en dat met de zware verhogingen een preventief, vergeldend doel werd nagestreefd. Ook de AWR van 1959 hanteerde nog immer de gefaseerde verhogingsystematiek: vanuit de wet verschuldigde (maximale) verhogingen gevolgd door een eventueel kwijtscheldingsbesluit. Het beleid dat richting gaf aan dergelijke kwijtscheldingsbesluiten, de opeenvolgende LAB's en het VAB 1993, heeft zich met betrekking tot individualisering van de straftoemeting over de periode 1960 tot 1998 meer en meer ontwikkeld tot 'echt' straftoemetingsbeleid. In materieel opzicht is er toenemende aandacht voor strafverminderende omstandigheden. Ook is de bevoegdheid om in bijzondere gevallen af te wijken van de standaard-kwijtscheldingscategorieën langzamerhand naar de werkvloer verschoven en in handen gelegd van degene die ook de primaire boetebeslissing neemt: de inspecteur. In veel gevallen kon hij al bij het opleggen van de boetebeschikking overgaan tot gedeeltelijke kwijtschelding.

Met ingang van 1998 zijn de boetebepalingen van de AWR ingrijpend gewijzigd. Deze wijzigingen vloeien in belangrijke mate voort uit de conclusies en aanbevelingen van de Commissie-Van Slooten, die onder andere als opdracht had meegekregen om de wettelijke boeten tegen het licht te houden gezien de ontwikkelingen in de rechtspraak op het gebied van de mensenrechtenverdragen. In de AWR werd in een nieuw hoofdstuk VIIIA zowel materiële als procedurele voorschriften met betrekking tot het fiscale bestuurlijke boeterecht opgenomen. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen verzuimboeten, voorheen de lichte verhogingen, en de zwaardere vergrijpboeten. Vergrijpboeten kunnen slechts worden opgelegd in geval



van opzet of grove schuld, waarbij het aan de inspecteur is om te bewijzen dat hiervan sprake is. Ook wordt de boete bij afzonderlijke beschikking opgelegd.

De boeten werden niet langer verplicht en uit hoofde van de wet opgelegd, maar werden allen omschreven als 'kan'-bepalingen. Het gevolg hiervan was dat er niet langer sprake kon zijn van louter *kwijtscheldings*beleid. De beleidsregels ten aanzien van het toemeten van de boeten zoals zich dat tot 1998 had ontwikkeld in het VAB 1993 werden daarom omgezet naar een integraal *beboetings*beleid: het BBBB 1998.

De boetebepalingen van de AWR en het boetebeleid zijn na 1998 verschillende keren gewijzigd, onder andere als gevolg van de inmiddels in werking getreden vierde tranche Awb. Desalniettemin is het grootste gedeelte van het materiële boeterecht volgens hoofdstuk VIIIA van de AWR en het BBBB nog steeds geldend recht.



## HOOFDSTUK 3

# Beginnelsen, normen en internationaal recht

### 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk richt ik mij op de beginselen en normen in het juridische domein, ook wel 'rechtsnormen' genoemd. Vragen die daarbij aan de orde komen zijn: Wat is een rechtsnorm? Waar komt een rechtsnorm vandaan? En waar zijn rechtsnormen terug te vinden? Dergelijke vragen komen allereerst in dit hoofdstuk aan bod.

In dit proefschrift ligt de nadruk op juridische gedragsvoorschriften, *rechtsnormen* welke onderdeel uitmaken van het rechtstelsel als geheel. Een dergelijk rechtstelsel is, als aspect van de cultuur, een maatschappelijk verschijnsel dat eisen stelt aan menselijk gedrag binnen een gemeenschap.<sup>1</sup> Daarbij wordt uitgegaan van bepaalde collectief beleefde waarden (het 'Sein') waaruit normen (het 'Sollen') voortvloeien.<sup>2</sup> Door normen worden de achterliggende waarden<sup>3</sup> geoperationaliseerd; het zijn als het ware gedragsinstructies ter realisering van de waarden.<sup>4</sup> Het recht is echter niet het enige systeem binnen een cultuur dat er voor zorgt dat waarden vertaald kunnen worden naar normen. Ook de ethiek, de moraal en de religie genereren normen uit algemene waarden. Hoewel dergelijke normatieve waardensystemen ook van (indirecte) invloed kunnen zijn op de ontwikkeling van rechtsnormen<sup>5</sup> leiden zij niet zelfstandig tot rechtsnormen. Dit is voorbehouden aan het recht als normatief systeem. Het is derhalve het binnen een samenleving geldende rechtstelsel dat op unieke wijze zorgdraagt voor de omvorming van algemene waarden tot *rechtsnormen*. Vandaar dat ik mij in het kader van dit onderzoek uitsluitend richt tot het recht.

De functie en het doel van het recht hangen nauw samen met de wijze waarop een samenleving is georganiseerd. Het begrip 'rechtsstaat' staat daarbij centraal. In het volgende onderdeel 3.2 zal ik daarom ingaan op de evolutie van de (democratische)

---

1 Zie Tonnaer, p. 16.

2 Zie onderdeel 3.2.4.

3 Zie over het begrip 'waarden': Tonnaer, p. 19 e.v..

4 Zie Tonnaer, p. 21

5 Zie bijvoorbeeld de visie van Dworkin ten aanzien van de 'integrity' als onderdeel van het juridisch oordeel (zie onderdeel 3.2.4).

rechtsstaat. Vervolgens worden in onderdeel 3.3 de begrippen rechtsbeginsel en rechtsnorm onder de loep genomen.

Het restant van dit hoofdstuk (onderdeel 3.4) is gewijd aan het internationale recht dat de afgelopen decennia van toenemend belang is bij de ontwikkeling van rechtsbeginselen en rechtsnormen op strafrechtelijk en boeterechtelijk terrein. In dit onderdeel wordt onder meer het internationaalrechtelijk kader geschetst van de vier straftoemingsbeginselen die centraal staan in dit boek: het onafhankelijkheids- en onpartijdigheidsbeginsel (onderdeel 3.4.3), het zorgvuldigheidsbeginsel (onderdeel 3.4.4), het evenredigheidsbeginsel (onderdeel 3.4.5) en het motiveringsbeginsel (onderdeel 3.4.6).

## **3.2 De ontwikkeling van de rechtsstaat**

### **3.2.1 Inleiding**

Om de herkomst en ontwikkeling van rechtsnormen te kunnen begrijpen, is ook hier (weer) het geschiedkundige perspectief van belang. Het begrip rechtsstaat speelt daarin een grote rol. Schrijvers als Locke, Montesquieu en Kant<sup>6</sup> hebben gedurende de zeventiende en de achttiende eeuw een bijdrage geleverd aan deze rechtsstaatsgedachte. Hun ideeën over een ideaaltypische, liberale rechtsstaat zijn met name gevormd in het licht van het toenmalige gezag van de vorst. Het sterk autoritaire gedrag van zo'n centralistisch machtsorgaan leidde er toe dat regelmatig inbreuk werd gemaakt op de vrijheid van het lijf en goed van de burgers. De burgers waren als het ware subjecten zonder een eigen politieke identiteit. Enkele van eerdergenoemde denkers waren nota bene zelf in aanraking gekomen met het onvoorspelbare gedrag van de vorst. Zij waren daarom van mening dat de macht van de vorst aan vaste rechtsregels gebonden zou moeten zijn, zodat het centrale gezag voorspelbaar en vrij van willekeur werd.

### **3.2.2 De liberale rechtsstaat**

Rechtsbescherming is derhalve mede door hun toedoen geworden tot een belangrijk thema in de ontwikkeling van de liberale rechtsstaat. De vrijheid van burgers moest door middel van een stelsel van waarborgen worden beschermd tegen de overheid.<sup>7</sup> Aan de overheid moest slechts zoveel macht worden overgedragen als voor het uitvoeren van een beperkt aantal opgedragen taken nodig was.<sup>8</sup> Deze gewijzigde verhouding tussen burger en overheid vloeit voort uit een vernieuwd mensbeeld: de mens is een vrij en zelfstandig individu. De mate van vrijheid van de vrije en

<sup>6</sup> Zie Van Wijk/Konijnenbelt, p. 33 e.v..

<sup>7</sup> Volgens Mill gaat het hierbij om de handelingsvrijheid oftewel de "burgerlijke of maatschappelijke vrijheid: de aard en de begrenzing van de macht die de samenleving rechtens kan uitoefenen over het individu" (Mill, p. 35).

<sup>8</sup> "Een ieder heeft recht op een zo groot mogelijke vrijheid welke met die van anderen is te verenigen, met andere woorden, heeft recht op een gelijke vrijheid", aldus Happé 1996, p. 10.

zelfstandige mens was in beginsel onbeperkt en werd slechts begrensd door de eventuele schade aan de vrijheid van de andere mens.<sup>9,10</sup> Dit zogeheten 'schadebeginsel' houdt volgens Mill in dat "the only purpose for which power can be rightfully exercised over any member of a civilized community, against his will, is to prevent harm to others".

#### *Het recht binnen de liberale rechtsstaat*

Het hiervoor beschreven vrijheidsideaal moet derhalve zoveel mogelijk door de overheid worden gerespecteerd. Inbreuken op de individuele vrijheid moeten gerechtvaardigd kunnen worden en gebaseerd zijn op wetten (het zogeheten legaliteitsbeginsel). Kant omschreef het als volgt: "Eine Verfassung von der grössten menschlichen Freiheit nach Gesetzen, welche machen, dass jedes Freiheit mit der anderen ihrer zusammen bestehen kann, ist [...] eine notwendige Idee".<sup>11</sup> De staat had als 'sole purpose' de vrijheid en veiligheid van burgers te garanderen. Hierbij kon gebruik worden gemaakt van sancties indien gebleken was dat wetten niet werden nageleefd.

Het legaliteitsbeginsel<sup>12</sup> vergrootte derhalve de voorspelbaarheid van het staatshandelen en zorgde voor rechtszekerheid voor de burger. Daarmee zijn het legaliteitsbeginsel en het daarmee samenhangende vrijheidsbegrip de twee belangrijkste elementen van de ontwikkeling van de liberale rechtsstaat. De bron van het recht is de wet en niets anders dan de wet. Wet = recht.

Overigens werd de voorgaande visie op de functie van de wet mede ondersteund door wat ook wel met de leer van de scheiding der machten wordt aangeduid (door sommigen omschreven als de Trias Politica). Montesquieu, die vaak in verband wordt gebracht met deze leer, onderscheidde een wetgevende, rechtsprekende en uitvoerende macht. Uitgangspunt van deze triasleer was volgens sommigen dat door het scheiden van machten werd voorkomen dat te veel macht door een staatsorganisatie kon worden uitgeoefend. In de visie van Montesquieu kwam daarbij aan de wetgevende macht in hiërarchische zin de hoogste bevoegdheid toe, namelijk die van het bindend vaststellen van algemene rechtsregels. De rechter was volgens Montesquieu slechts 'la bouche de la loi', de spreekbuis (letterlijk: mond) van de wet. De uitvoerende macht was eveneens gebonden aan de wet. Zij voert de wetten slechts uit.<sup>13</sup>

#### *Visie op recht: Rechtspositivisme*

De hiervoor beschreven visie op recht in de liberale rechtsstaat wordt ook wel geduid als 'rechtspositivisme'. Een rechtspositivist ziet het recht als een gesloten systeem, in die zin dat het 'de gelding van een rechtsnorm uitsluitend terugvoert tot

9 Schenk-Geers, p. 11, refereert aan Berlin die in dit verband spreekt over 'negatieve vrijheid'.

10 Volgens Rousseau, p. 56, gaat het erom "een vorm van samenleven te vinden die met alle gemeenschappelijke kracht de persoon en de goederen van iedere deelgenoot verdedigt en beschermt, en waardoor ieder, in vereniging met allen, toch slechts aan zichzelf gehoorzaamt en even vrij blijft als tevoren". Een maatschappelijk verdrag ('contrat social') moet hiervoor de oplossing bieden.

11 Happé 1996, p. 11.

12 Ook wel wetmatigheidsbeginsel genoemd (zie Van Wijk/Konijnenbelt, p. 34 e.v.).

13 Franken e.a., p. 105 e.v..

een andere bevoegdheid verlenende rechtsnorm'.<sup>14</sup> Volgens de rechtspositivist ontstaat zo een scherp en formeel onderscheid tussen wat recht is en wat niet. Ethische normen liggen in de visie van de rechtspositivist niet ten grondslag aan het rechtstelsel, dat volgens de regels van de logica wordt geconstrueerd.<sup>15</sup> Aan de wijze waarop ze tot stand komen, maakt hij het onderscheid tussen rechtsnormen en andere normen. Naar de mening van Dworkin zal volgens de rechtspositivist, in geval van een geschil waarvoor het geldend recht geen oplossing aandraagt, de rechter moeten beslissen aan de hand van niet-juridische criteria.<sup>16</sup> Het is derhalve niet zo dat binnen het rechtspositivisme geen betekenis toekomt aan beginselen. Politieke of ethische uitgangspunten kunnen wel degelijk een richtsnoer zijn voor rechtsvormende organen en daarmee invloed uitoefenen op het positieve recht. Een politiek of ethisch beginsel is voor de rechtspositivist echter geen *rechts*beginzel.

### 3.2.3 De democratische rechtsstaat

In de loop van de negentiende eeuw erodeerde de idee van de liberale rechtsstaat. Het bleek dat de stringente binding van het handelen van de overheid aan de wet geen garantie was voor een menswaardig leven. Sterker nog: het geïndividualiseerde vrijheidsdenken werkte in tijden van economische voorspoed, een gevolg van de industriële revolutie, de kloof tussen rijk en arm juist in de hand. Deze ontwikkeling leidde geleidelijk tot een ander vrijheidsbegrip. Vrijheid werd meer en meer opgevat als de mogelijkheid van de burger om zichzelf te ontplooien, waarbij tevens een actievere houding werd verlangd bij de vormgeving van de samenleving als geheel.<sup>17</sup> Ook de arme, gedepriveerde klasse werd zo bij dit maatschappelijke vormgevingsproces betrokken.<sup>18</sup> Geleidelijk ontstond de idee van de democratische rechtsstaat, waarin de democratie als staatkundig kader werd omarmd. Dit staatkundige kader moest het mogelijk maken de burgers, de rechtssubjecten, deel te laten nemen aan het debat over wat het algemeen belang is.

#### *Het recht binnen de democratische rechtsstaat*

Door middel van wetgeving werd de overheid als wetgever geacht de samenleving meer in de richting van sociale rechtvaardigheid te sturen.<sup>19</sup> Om echter de nieuwe denkbeelden omtrent vrijheid als belofte inhoud te geven en gestand te doen, diende de overheid zich actiever dan voorheen te bemoeien met de samenleving. Dit had tot gevolg dat regelgeving steeds gedetailleerder werd; immers moesten de toenemende overheidsinterventies rusten op legitieme gronden. De wetgever bleek echter vast te lopen in de almaar toenemende regeldruk en trok zich als het ware terug. Daarmee kwam een eind aan de alleenheerschappij van de wetgever op het terrein

14 Zie Schenk-Geers, p. 14. Zij verwijst naar Foqué die Hobbes, Bentham en Austin ziet als pure positivisten.

15 Niessen 2010, p. 50.

16 Dworkin, p. 17.

17 "Burgerschap verplicht en is daarmee de democratische opvolger van *noblesse oblige*." Zie Gribnau, p. 17, die verwijst naar Van Asperen.

18 Bijvoorbeeld door uitbreiding van het kiesrecht.

19 Happé 1996, p. 13.

van het recht. De rol van de rechter als rechtsvormend orgaan binnen de trias werd belangrijker.

De gewijzigde taak van de wetgever beperkte zich vervolgens in veel gevallen tot het stellen van een kader voor het overheidshandelen. Lagere overheden vulden dit kader verder in door nadere wetten of besluiten ('gelede normstelling'),<sup>20</sup> met name op het terrein van het bestuursrecht waartoe het fiscale bestuurlijke boeterecht behoort.

#### *'Opkomst' van algemene beginselen*

De hiervoor beschreven ontwikkeling versterkte de roep om algemene beginselen. Dergelijke abstracte beginselen, waar een normerende werking vanuit ging, vulden de leemte op die de teruggetreden wetgever in het normenkader had achtergelaten. Rechtsvormende organen, zoals de rechter en het bestuur, konden zich bij de uitvoering van hun rechtsvormende taken verlaten op deze algemene beginselen als zijnde 'leidende gedachten' met een zeker rechtsnormerend gehalte. Hirsch Ballin spreekt ook wel van de 'vóór-positieve zin van het recht' die eigenlijk van meet af aan reeds gegeven is.<sup>21</sup> Dergelijke rechtsbeginselen worden geacht 'gegrond te zijn' in wetten, besluiten en rechterlijke uitspraken. Zij zorgen er voor dat het recht in normatieve zin kan evolueren door het toe te passen in concrete situaties.

#### *Visie op recht: Natuurrecht*

De democratische rechtsstaat was, zoals hiervoor beschreven, meer maatschappijgericht dan de liberale rechtsstaat. Als gevolg daarvan kreeg de rechtsfilosofie een toenemende belangstelling voor ethische waarden en de normatieve invloed daarvan op het recht. Deze natuurrechtelijke visie op het recht vormde een tegenbeweging ten opzichte van de oude positivistische kijk. De natuurrechtelijke benadering van het recht gaat uit van het bestaan van recht en rechtsbeginselen tussen enerzijds moraal en ethiek en anderzijds het positieve recht. De gelding van rechtsbeginselen kan volgens de natuurrechtelijke zienswijze worden gefundeerd, anders dan in de rechtspositivistische visie, *onafhankelijk* van het positieve recht. De kritiek van voorstanders van een natuurrechtelijke benadering op het rechtspositivisme is hierin gelegen. Rechtspositivisten zouden geen inhoudelijk-juridische maatstaf hanteren om de geldigheid van het positieve recht te toetsen, waardoor zij geen verweer hebben tegen schendingen van fundamentele principes (die juist door 'natuurrechtelijken' als *rechtsbeginselen* worden beschouwd).

### **3.2.4    *Rechtspositivisme versus de natuurrechtsleer: de twintigste eeuw***

In de twintigste eeuw hebben verschillende Westerse filosofen hun gedachten laten gaan over rechtspositivisme en recht als natuurrecht. De discussie tussen aanhangers van beide stromingen werd aangewakkerd door de ontberingen van de twee wereld-

<sup>20</sup> Zie Van Wijk/Konijnenbelt, p. 139 e.v..

<sup>21</sup> Schenk-Geers, p. 14 verwijst naar Hirsch Ballin.

oorlogen die in de eerste helft van de twintigste eeuw hebben plaatsgehad. Hierna zal ik een aantal van deze filosofen en hun standpunten kort behandelen.

#### *Kelsen*

Hans Kelsen (1881-1973) was een rechtspositivist; naar zijn mening kan de geldigheid van een norm (het Sollen) nooit worden afgeleid uit het loutere bestaan van de norm (het Sein). Wil een norm geldingskracht hebben, dan zal zo'n norm de geaardheid (Sollen) van een norm moeten hebben. Kelsen was van mening dat de aanhangers van het natuurrecht ten onrechte het Sein met het Sollen vermengen. Een ander kritiekpunt van Kelsen was dat hij vond dat het natuurrecht zich bedient van vage, lege formules (Leerformeln). Ook al zouden natuurrechtelijke beginselen algemeen geldig zijn, dan zou je er nog niets aan hebben omdat ze te vaag zijn. Daarnaast kan volgens Kelsen de natuurrechtsleer de zoektocht naar de algemene beginselen niet waarmaken, omdat deze uitgaat van subjectieve waardeoordelen die als gevoelsuitingen niet te rechtvaardigen zijn.

Kelsen's aanmerkingen op de natuurrechtelijke visie vormen volgens Cliteur tot op de dag van vandaag de 'Kaap Hoorn voor de natuurrechtsleer'.<sup>22</sup>

#### *Radbruch*

Het was vlak na de Tweede Wereldoorlog dat de Duitse rechtsgeleerde Gustav Radbruch (1878-1949) er voor pleitte om het rechtspositivisme de rug toe te keren.<sup>23</sup> Deze rechtsleer had naar zijn idee geleid tot het invoeren en toepassen van afgrijselijke en misdadige wetten. Een tijd dat zowel juristen als het volk niet hadden kunnen keren. Volgens Radbruch moet het dan ook mogelijk zijn dat juristen en rechters onrechtvaardige wetten terzijde schuiven. Radbruch fundeert het recht rechtstreeks in de rechtvaardigheid: "Die Idee des Rechts kann nun keine andere sein als die Gerechtigkeit".<sup>24</sup> In sommige gevallen zouden rechters volgens Radbruch de wet, wanneer deze onrechtvaardig wordt geacht ('unrichtiges Recht'), moeten passeren wanneer het toepassen er van in strijd zou zijn met de gerechtigheid. Radbruch verwijst hierbij naar natuurrechtelijk, bovenwettelijk recht ('übergesetzliches Recht').

#### *Hart*

Uiteindelijk was het de Engelse rechtspositivist Herbert Hart (1907-1992) die de strijd aanging met Radbruch. Zijn visie op de scheiding van Sein en Sollen heeft hij neergelegd in een opstel uit 1958 met de titel 'Positivism and the separation of law and morals'. Hart verdedigt de rechtspositivistische scheidingsgedachte met betrekking tot het Sein ('law') en Sollen ('morals'), maar geeft daarbij aan dat binnen het rechtspositivisme niet een vorm van 'kadaverdiscipline' geldt wanneer sprake zou zijn van abjecte wetgeving. Er kan in de optiek van Hart derhalve sprake zijn van

<sup>22</sup> Cliteur, Hoofdstuk 1, p. 2.

<sup>23</sup> In 1945 publiceerde hij het artikel 'Fünf Minuten Rechtsphilosophie' (zie Franken e.a., p. 58).

<sup>24</sup> Zie Schlössels e.a., p. 19.



recht in formele zin, dat moreel zo verwerpelijk is dat er een plicht tot ongehoorzaamheid bestaat.<sup>25</sup>

Overigens is 'The Concept of Law' uit 1961 het bekendste werk van Hart. Hierin ontvouwt hij zijn visie op het rechtspositivisme, onder andere door het te spiegelen aan de rechtspositivistische gedachten van John Austin. Volgens Austin bestaat het recht uit bevelen van de soeverein die worden afgedwongen door de dreiging van straf. Hart is van mening dat het recht beter in termen van regels dan van bevelen omschreven kan worden. In zijn visie zijn er enerzijds primaire regels, die een gebod of een verbod voor de rechtssubjecten inhouden om op een bepaalde manier te handelen. Anderzijds zijn er echter secundaire regels, die bepalen welke regels gelding hebben ('rules of recognition'), hoe men regels kan veranderen ('rules of change') en wie bevoegd zijn de rechtsregels bindend toe te passen ('rules of adjudication'). Daarnaast is Hart van mening dat het dreigen met sancties niet de enige reden is waarom mensen aan het recht gehoorzamen. Overtuiging of conformisme spelen eveneens een belangrijke rol.

#### *Dworkin*

In 1977 publiceerde Ronald Dworkin zijn eigen anti-positivistische kijk in het boek 'Taking Rights Seriously'. Dworkin stelt onder meer dat Hart de samenhang tussen recht en moraal onderbelicht. Recht is volgens Dworkin gebaseerd op zowel gepositieerde regels en jurisprudentie als op rechtsbeginselen. Dworkin ziet het recht niet als iets 'that is simply out there', maar als een geheel van rechtsbeginselen, 'rustend op een substraat van morele beginselen'.<sup>26</sup> Het door hem gehanteerde begrip 'integrity' vormt de morele dimensie in zijn visie op recht.

In de visie van Dworkin wordt het recht vóór alles door rechtsbeginselen bepaald. 'Zij zijn zo abstract, en tegelijkertijd zozeer constant aanwezig in het denken van de samenleving over wat behoorlijk is, dat zij richting kunnen geven in de voortdurend veranderende omstandigheden waarin de rechtspraktijk zich afspeelt'.<sup>27</sup>

Rechtsbeginselen maken onderdeel uit van de rechtsvormende processen van wetgever, rechter en bestuursorgaan. De wetgever neemt rechtsbeginselen in acht bij het tot stand brengen van nieuwe wetten. Zou hij dat niet doen dan zou het gevaar bestaan dat wetgeving wordt misbruikt voor doeleinden die buiten de scope van het recht vallen. Dit recht is overigens geen statisch geheel. Het verandert voortdurend als gevolg van voortschrijdende inzichten bij het interpreteren van rechtsregels. Hier voert Dworkin een archetype rechter genaamd 'Hercules' ten tonele.<sup>28</sup> Deze bovenmenselijke rechter wordt geacht het enige juiste antwoord op de rechtsvraag ('hard case') te geven, waardoor het recht als een coherent en consistent geheel wordt gereconstrueerd. Dergelijke 'hard cases' worden beslecht door uit te gaan van beginselen<sup>29</sup>, wanneer de rechtstoepassing in concrete gevallen niet volgens de reguliere procedure uitsluitel biedt. Daarbij is het van praktisch

25 Zie Franken e.a., p. 59.

26 Schenk-Geers, p. 15.

27 Schenk-Geers, p. 15-16.

28 "I have invented [...] a lawyer of superhuman skill, learning, patience and acumen, whom I shall call Hercules." (Dworkin, p. 105).

29 "The rights thesis [...] holds that judicial decisions in hard cases are characteristically generated by principle [...]." (Dworkin, p. 96-97).

belang dat uit de afwegingen tussen de verschillende relevante beginselen concrete toepasbare regels kunnen worden afgeleid.<sup>30</sup>

Voorgaande gedachtengang van Dworkin is ook hier te lande door verschillende rechtsfilosofen omarmd<sup>31</sup> en kan derhalve als een leidende theorie worden betiteld.<sup>32</sup> Zo geeft onder meer Happé in zijn dissertatie een beschrijving van het model van Dworkin, waarbij hij het handelen van de fiscus – inclusief toepassing van het fiscale bestuurlijke boeterecht – op gelijke voet stelt met de rol van Hercules.<sup>33</sup> Met Happé ben ik dan ook van mening dat de inspecteur zich in het algemeen – en bij het opleggen van fiscale bestuurlijke boeten in het bijzonder – magistraatelijk heeft te gedragen.<sup>34</sup> Bij het opleggen en toemeten van fiscale bestuurlijke boete komen verschillende beginselen in beeld, zoals in de hoofdstukken 4 tot en met 7 zal blijken. De straftoematingsbeslissing zou daarmee evengoed als een ‘hard case’ kunnen worden beschouwd; een complexe, juridische afweging van belangen die moet leiden tot een juist moreel rechtsoordeel.

### 3.3 Rechtsbeginselen en rechtsnormen

#### 3.3.1 Inleiding

Het was Aristoteles die in de vierde eeuw voor Christus al constateerde dat er bepaalde rechtsbeginselen van nature bestaan.<sup>35</sup> Dergelijke ‘natuurrechtelijke’ beginselen hadden een zekere geldingskracht, ondanks dat ze geen onderdeel uitmaakten van het geschreven recht. Hiervoor heb ik beschreven hoe dergelijke beginselen zich geleidelijk aan hebben genesteld in het recht en de rechtsnormen die gelden binnen een democratisch rechtstelsel. Dit roept vervolgens de vraag op wat onder de begrippen ‘rechtsbeginsel’ en ‘rechtsnorm’ wordt verstaan. Hoe verhouden deze begrippen zich tot elkaar? Met andere woorden, waar kan ik rechtsnormen ‘vinden’? Deze vragen tracht ik in de komende paragrafen in kort bestek te beantwoorden.

#### 3.3.2 Van rechtsbeginselen naar rechtsnormen

In de inleiding heb ik gesproken over gemeenschappelijke waarden die door de samenleving collectief worden ervaren. Deze waarden geven uitdrukking aan een zeker maatschappelijk mens- en wereldbeeld. Niet alle waarden leiden echter per definitie tot (rechts)normen. Het omgekeerde is wel het geval: een rechtsnorm is

<sup>30</sup> Happé 1996, p. 3.

<sup>31</sup> Gribnau, p. 33.

<sup>32</sup> Niessen 2010, p. 49, verwoordt het als volgt: “De overheersende opvattingen zoeken de grondslag van het recht in het verwezenlijken van zekere, zich met normatieve kracht aan ons voordoende, en met een of meer algemene normen samenhangende, regelen (rechtsbeginselen).”

<sup>33</sup> Happé 1996, p. 3.

<sup>34</sup> Happé 2007, WFR 2007/1076.

<sup>35</sup> Zie boek V van de *Ethica* over het onderwerp: rechtvaardigheid (Aristoteles, *Ethica Nicomachea*, Historische uitgeverij, Groningen, 1999).

altijd terug te voeren tot een bepaalde waarde, een *rechtswaarde*.<sup>36</sup> Rechtswaarden zijn die waarden die door inbedding in het recht worden beschermd dan wel gerealiseerd. Volgens Gribnau zijn dergelijke rechtswaarden echter te abstract om volledig operationeel te kunnen worden.<sup>37</sup> Als gevolg daarvan bevat het recht, dat gezien kan worden als een op rechtswaarden betrokken werkelijkheid, een inherent tekort. Om dit deficit op te vullen worden de (te) abstracte rechtswaarden uitgewerkt in en ingevuld door *rechtsbeginselen*.

#### *Rechtvaardigheid*

Het transformeren van rechtswaarden in rechtsbeginselen is een onderdeel van de uitvoering van de doelstelling van het recht als geheel. Doel van het recht is het realiseren van een ideaaltypisch rechtsidee: een zo hoog mogelijke mate van rechtvaardigheid.<sup>38</sup> Er zal echter nooit sprake kunnen zijn van het samenvallen van de rechtvaardigheid als rechtsidee en de daadwerkelijk waarneembare, concrete rechtvaardigheid. Het doel van het recht is gelegen in het begaan van de weg naar rechtvaardigheid. Tonnaer<sup>39</sup> baseert de rechtvaardigheidsgedachte op het zogeheten 'suum cuique'-beginsel ('ieder het zijne geven'), waarbij ook hij aangeeft dat er geen algemene, absolute metajuridische norm is die invulling kan geven aan dit rechtvaardigheidsbeginsel.

Het realiseren van rechtvaardigheid is dus een continue zoektocht van voortschrijdende inzichten met betrekking tot rechtswaarden, rechtsbeginselen en rechtsnormen. Dit proces van rechtsvorming wordt gevoed vanuit verschillende rechtsbronnen.

Voordat ik de intermediaire functie van rechtsbronnen in relatie tot het 'omzettingsproces' van rechtsbeginselen in rechtsnormen beschrijf, zal ik het begrip rechtsbronnen toelichten.

#### *Rechtsbronnen*

Tonnaer definieert het begrip rechtsbronnen als volgt: "Een rechtsbron is de in de werking van de in het gemeenschappelijke rechtsbewustzijn levende rechtsbeginselen gelegen oorsprong van rechtsnormen".<sup>40</sup> Rechtsbeginselen liggen derhalve ten grondslag aan rechtsnormen; zij maken onderdeel uit van het 'voorpositieve' recht (zie onderdeel 3.2.3) waarop rechtsnormen worden geënt. Een rechtsbron zorgt als het ware voor een vertaling van een rechtsbeginsel naar een rechtsnorm. In de

36 Rechtsbeginselen worden afgeleid van rechtswaarden. En rechtsnormen zijn weer gebaseerd op rechtsbeginselen; 'zonder rechtsbeginsel geen rechtsnorm' (Tonnaer, p. 282). Rechtsnormen moeten derhalve altijd herleid kunnen worden naar rechtswaarden.

37 Gribnau, p. 41.

38 Volgens Radbruch is "Recht [...] die Wirklichkeit, die den Sinn hat, dem Rechtswerte, die Rechtsidee, zu dienen." (Gribnau, p. 42).

39 Hij verwijst daarbij o.a. naar boek V, hoofdstuk 2 van de *Ethica Nicomachea* van Aristoteles en naar enkele passages uit de bijbel. Tonnaer, p. 108/110, geeft aan dat de gelijkheid en de evenredigheid een rol spelen bij het inhoud geven aan het van oorsprong ethische suum cuiquebeginsel.

40 Tonnaer, p. 282.

rechtsnorm wordt het rechtsbeginsel blootgelegd, zodat het waarneembaar en voelbaar wordt.

Binnen het Nederlandse recht worden traditioneel de volgende rechtsbronnen onderscheiden: de wet, het verdrag, de gewoonte en de rechtspraak.<sup>41</sup> Rechtsbeginselen kunnen door tussenkomst van deze rechtsbronnen hun normatieve lading afgeven. Dat houdt overigens niet in dat een rechtsbeginsel dat *niet* door een rechtsbron tot uitdrukking is gekomen, geen rechtsnorm kan inhouden. Immers bezitten rechtsbeginselen van zichzelf een latent normatief element, dat al dan niet in het proces van rechtsvorming door een of meer rechtsbronnen een fundament krijgt.

De gewoonte speelt overigens met name op het terrein van het overeenkomstenrecht en het staatsrecht.<sup>42</sup> Het boete- en strafrecht is bij uitstek een rechtsgebied dat vanwege het aspect van leedtoevoeging sterk gepositieerd is in ons rechtssysteem. Het legaliteitsbeginsel is in het kader van de rechtsbescherming en rechtszekerheid van een zo groot belang, dat de ruimte voor de gewoonte als rechtsbron in het boete- en strafrecht heden ten dage vrijwel nihil is. Daar komt bij dat een beroep van een belanghebbende op de gewoonte door de bestuursrechter veelal zal worden opgevat als een beroep op een van de (ongeschreven) beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het gelijkheids- of het vertrouwensbeginsel.<sup>43</sup> Aan de gewoonte als rechtsbron zal ik derhalve geen aandacht besteden in het kader van dit onderzoek.

#### *Bevatten de mensenrechtenverdragen toepasselijke rechtsnormen?*

Voor dit onderzoek zijn met name het EVRM en het IVBPR van belang.<sup>44</sup> De in deze verdragen opgenomen mensenrechten kunnen volgens Tonnaer worden opgevat 'als geschreven vormen van algemeen geldende, in hun oorspronkelijke vorm (zoals alle) ongeschreven, fundamentele rechtsbeginselen', die 'uitwerkingen [zijn] van de rechtvaardigheidsidee die op ethische grondslagen is gevestigd.'<sup>45</sup> Deze opvatting komt overeen met Dworkin's idee omtrent 'the integrity of law' (zie hiervoor onderdeel 3.2.4).

De mensenrechtenbeginselen van het IVBPR en EVRM kwalificeerden op zichzelf beschouwd naar mijn mening aanvankelijk niet als rechtsnormen, hoewel ze wel in geschreven vorm via een rechtsbron (verdrag) tot uiting zijn gebracht. Zoals ik hierna zal betogen, leidt het enkel vastleggen van een algemeen rechtsbeginsel nog niet tot een rechtsnorm. De normatieve lading van een rechtsbeginsel kan pas afgegeven worden wanneer een beginsel in de praktijk wordt ingeroepen, zodat

<sup>41</sup> Zie bijvoorbeeld Franken e.a., p. 95.

<sup>42</sup> Franken e.a., p. 120.

<sup>43</sup> De gewoonte zal zich mijns inziens slechts sporadisch in het fiscale bestuurlijke boeterecht kunnen voordoen bijvoorbeeld in geval een belanghebbende een fiscale vaststellingsovereenkomst, waarin tevens afspraken zijn gemaakt met betrekking tot bestuurlijke boeten, betwist op grond van strijd met de gewoonte. Zie ook Schut 1974. Over de gewoonte in relatie tot het belastingrecht: Van der Poel 1962.

<sup>44</sup> Zie voor een uitgebreide toelichting op onder andere de ontstaansgeschiedenis van het IVBPR en EVRM de dissertatie van Feteris, M.W.C., 1993, p. 122 e.v..

<sup>45</sup> Tonnaer, p. 418 en 420.

het onderwerp van een rechtsdiscussie kan worden. Voor wat betreft de mensenrechtenbeginselen betekent dit dat nationale staten moeite zullen moeten doen om de mensenrechtenbeginselen door normstelling nader vorm te geven en dat tevens duidelijk aangegeven wordt op welke wijze deze rechtsbeginselen doorwerken in nationale wet- en regelgeving. De juridische vormgeving van de relatie tussen enerzijds de verdragen en anderzijds de lokale wet- en regelgeving is derhalve van belang. Zowel 'top-down' (vanuit het verdrag richting de staten) als 'bottom-up' (vanuit de lokale wet- en regelgeving richting het verdrag) moet worden bepaald hoe hun onderlinge verhouding moet worden gezien.

Het 'top-down'-gedeelte is opgenomen in artikel 1 van het EVRM en artikel 1 van het IVBPR. Beide bepalingen schrijven in algemene zin aan de verdragsluitende staten voor dat deze de in de verdragen opgenomen mensenrechten moeten waarborgen.<sup>46</sup> Deze verplichting geldt voor alle organen van de staat, waaronder de wetgevende en rechtsprekende macht maar ook de uitvoerende macht zoals de belastinginspector.<sup>47</sup>

In Nederland is de doorwerking van het verdragenrecht in het nationale recht ('bottom-up') geregeld in de Grondwet. Zo bepaalt artikel 92 van de Grondwet dat bij of krachtens verdrag aan volkenrechtelijke organisaties bevoegdheden tot wetgeving, bestuur en rechtspraak kunnen worden opgedragen. Artikel 93 van de Grondwet regelt dat bepalingen van verdragen en besluiten van volkenrechtelijke organisaties, die naar hun aard en inhoud een ieder kunnen verbinden, verbindende kracht hebben nadat zij zijn bekend gemaakt. Ook vinden binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties (artikel 94 Grondwet).

De afgelopen decennia zijn de rechtsbeginselen van het EVRM en het IVBPR steeds meer getransformeerd in rechtsnormen. Burgers in de verdragsstaten hebben in toenemende mate een beroep op de verdragsbeginselen gedaan, waardoor in de lokale rechtspraak de inherente normatieve lading van deze beginselen meer en meer is ontbloot. In dit geleidelijke proces is tevens een belangrijke rol weggelegd voor de internationale rechtspraak en dan met name die van het Europese Hof ter bescherming van de Rechten van de Mens (EHRM). Dit Hof is belast met het toezicht op het EVRM en geeft zodoende richting aan de uitleg van de verdragsbepalingen. Een ander orgaan dat belast is met het toezicht op naleving van het EVRM is het

46 Artikel 1 EVRM luidt: *"De Hoge Verdragsluitende Partijen verzekeren eenieder die ressorteert onder haar rechtsmacht de rechten en vrijheden die zijn vastgesteld in de Eerste Titel van dit Verdrag."* Artikel 1, lid 3 IVBPR luidt: *"De Staten die partij zijn bij dit Verdrag, [...] bevorderen de verwezenlijking van het zelfbeschikkingsrecht en eerbiedigen dit recht overeenkomstig de bepalingen van het Handvest der Verenigde Naties."* Feteris betoogt dat de verdragsstaten op grond van beide artikelen een *resultaatsverbintenis* hebben in plaats van een *inspanningsverbintenis* (Feteris, M.W.C., 2002, p. 40 m.b.t. het EVRM en p. 78 m.b.t. het IVBPR).

47 Zie bijvoorbeeld EHRM 23 oktober 1990 (Moreira de Azevedo), Series A, no. 189, par. 73 (zie ook Feteris, M.W.C., 2002, p. 40-41).

Comité van Ministers van de Raad van Europa.<sup>48</sup> In 1992 heeft dit orgaan een rapport (Recommendation No. R (92) 17) uitgebracht waarin een aantal aanbevelingen wordt gedaan ten aanzien van een uniforme straftoemeting.<sup>49</sup> In dat rapport, waarin onder andere uitleg wordt gegeven aan artikel 6 EVRM, wordt ook aandacht besteed aan strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden waaronder recidive. In onderdeel 3.4 zal ik nader ingaan op de voor dit onderzoek relevante onderdelen van het betreffende rapport.<sup>50</sup>

Het toezicht op het IVBPR wordt uitgeoefend door het Human Rights Committee (HRC) van de Verenigde Naties.<sup>51</sup> Op grond van artikel 40 IVBPR zijn verdragsstaten verplicht om op verzoek van het HRC periodiek te rapporteren over de wijze waarop de rechten en vrijheden van het IVBPR worden gewaarborgd. Naar aanleiding van deze rapportages brengt het HRC zogeheten 'general comments' uit die een gezaghebbende bron vormen voor de uitleg van de bepalingen van het IVBPR. Het HRC kent daarnaast ook een individuele klachtprocedure. Uitspraken van het HRC naar aanleiding van een klacht worden op internet gepubliceerd. In voorkomende gevallen wordt jurisprudentie van het HRC in de eerdergenoemde 'general comments' verwerkt. In het kader van dit onderzoek zal ik aandacht besteden aan de jurisprudentie van het HRC en de general comments.

Naast het EVRM en het IVBPR is ook het Europees Handvest voor de grondrechten van belang voor fiscale bestuurlijke boeten. Dit Handvest zal in de onderdeel 3.4 aan de orde komen, waarbij ook ingegaan wordt op de rechtspraak van het Hof van Justitie en het Gerecht van eerste aanleg.

#### *Beleidsregels als rechtsnormen*

Een belangrijk beleidsvoorschrift waar de inspecteur bij het opleggen van bestuurlijke boeten mee te maken krijgt, is het BBBB. In dit BBBB staat onder meer hoe de inspecteur heeft te handelen bij het bepalen van de strafmaat. De vraag doet zich dan voor in hoeverre dergelijke beleidsmatige straftoemetingsregels ook daadwerkelijk rechtsnormen zijn.

Vooropgesteld wordt dat beleidsregels ongelijk zijn aan wetten. Zo kan beleid geen bindende voorschriften bevatten voor de burger; enkel het bestuur is gehouden aan beleidsregels. Daarnaast is het bestuur over het algemeen niet bevoegd om (materieel-)wettelijke voorschriften uit te vaardigen. Ook kan een burger zich – anders dan bij wetgeving – succesvol tegen een beleidsregel verzetten met bijvoorbeeld een beroep op een formele wet. Het voert derhalve op deze plaats te ver om beleidsregels als rechtsbron aan te merken.

48 Zie Feteris, M.W.C., 2002, p. 66 e.v., voor een behandeling van andere 'Europese' organen die een taak uitoefenen in relatie tot het EVRM.

49 'Consistency in sentencing', Recommendation No. R (92) 17 adopted by the Committee of Ministers of the Council of Europe on 19 October 1992 and explanatory memorandum.

50 Zie de onderdelen 3.4.3.2, 3.4.4.4, 3.4.5.2 en 3.4.6.2.

51 Zie Feteris, M.W.C., 2002, p. 78 e.v., voor een nadere uitleg van het IVBPR en het HRC.

Aan de andere kant hebben beleidsregels – en daarmee hun normatieve lading – de afgelopen decennia een steeds prominentere rol gekregen binnen het rechtsbestel. Zoals in onderdeel 3.2.3 is beschreven, neemt het bestuur zijn rechtsvormende taak steeds meer ter hand als gevolg van de terugtrek van de wetgever. Een onderdeel van deze taak is het uitvaardigen van beleidsregels met betrekking tot wetstoepassing. Dergelijke beleidsregels vormen als het ware een verlengstuk van de ‘traditionele’ rechtsbron: de wetgeving. Daarom wordt soms ook gesproken van pseudowetgeving.<sup>52</sup> De rechtsnormerende werking van beleid blijkt onder meer uit het feit dat burgers van het bestuur mogen verlangen dat het handelt conform het beleid (zie artikel 4:84 Awb). Daarnaast is in de rechtspraak bepaald dat beleidsregels die aan bepaalde voorwaarden voldoen, aan te merken zijn als recht in de zin van artikel 79 Wet RO. Hierdoor kan de Hoge Raad de beleidsregels vol toetsen, zodat de eenheid en uniformiteit van het recht kunnen worden geborgd.<sup>53</sup>

Beleidsregels lijken dus tot op bepaalde hoogte een met wetgeving vergelijkbare rechtsnormatieve werking te hebben.<sup>54</sup> Vandaar dat ik mij in het kader van dit theoretische onderzoek ook zal richten op het fiscale boetebeleid, zoals onder meer neergelegd in het BBBB.

### 3.3.3 *Rechtsnormen*

Een rechtsnorm is een concrete uitwerking van een bovenliggend, abstract rechtsbeginsel. Door overheidshandelen, zoals het sluiten van verdragen, het uitvaardigen van wetgeving en beleid en het doen van rechterlijke uitspraken, wordt de normatieve lading van rechtsbeginselen getransformeerd in kenbare rechtsnormen. Een rechtsnorm onderscheidt zich van een rechtsbeginsel door de nadere concretisering van rechtsplichten en rechtsaanspraken, waarbij de rechtsplicht voor de één gepaard gaat met een rechtsaanspraak voor de ander. In het (fiscale) bestuursrecht, waar de relatie tussen burger en overheid centraal staat, richten de rechtsbeginselen zich met name op het normeren van de rechtsbetrekking tussen de betrokken burger en het handelende bestuursorgaan. Een burger heeft bijvoorbeeld op grond van het evenredigheidsbeginsel ‘recht’ op een evenredige belangenafweging door het bestuursorgaan; deze laatste heeft dan tegelijkertijd de ‘plicht’ om hiervoor zorg te dragen.

Overigens vloeien uit rechtsbronnen niet slechts rechtsnormen voort. Ook andere bepalingen die samenhangen met het proces van normstelling, maar die ‘sec’ gezien geen normerende werking hebben, kunnen voortgebracht worden door rechtsbronnen. Dergelijke faciliterende regels dragen bijvoorbeeld bij aan de werking, toepassing of handhaving van rechtsnormen. Ook regels ten aanzien van de (organisatorische) inrichting van het besluitvormingstraject kunnen mijns inziens

<sup>52</sup> Zie Schlössels/Zijlstra, p. 225.

<sup>53</sup> Volgens de Hoge Raad (Hoge Raad 28 maart 1990, nr. 25 668, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258; BNB 1990/194, met noot Den Boer) bevat de voorganger van het BBBB, het LAB 1984, rechtsregels in de zin van artikel 99 Wet RO (nu: artikel 79 Wet RO).

<sup>54</sup> Vgl. Feteris, M.W.C., 2007, p. 15. Hij is zelfs van mening dat beleidsregels als rechtsbron kunnen worden beschouwd, omdat “het praktische effect van beleidsregels in de buurt [komt] van de werking van wettelijke voorschriften, zij het dat beleidsregels van lagere orde zijn”.

hieronder worden geschaard. Een voorbeeld van een ondersteunende bepaling in het bestuurlijke boeterecht is naar mijn mening de vereiste functiescheiding tussen degene die de overtreding constateert en de persoon die daadwerkelijk tot beboeting overgaat (artikel 10:3, vierde lid, Awb).<sup>55</sup>

Voor dit onderzoek is van belang dat de vier beginselen die in hoofdzaak van toepassing zijn op het proces van geïndividualiseerde straftoemeting – het onpartijdigheidsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel – worden geduid (zie onderdeel 1.5). Door het normatieve element uit deze beginselen te destilleren, wordt een algemeen beeld verkregen van het rechten- en verplichtingenkader. Daar wil ik bij aantekenen dat het met name zal gaan om het duiden van de verplichtingen voor de bestraffende instantie enerzijds en de rechten van de belanghebbende anderzijds. Gezien de onschuldpresumptie en het daarmee gepaard gaande beginsel dat een verdachte niet aan zijn eigen veroordeling hoeft mee te werken, lijkt het mij op voorhand onwaarschijnlijk dat er ‘plichten’ op de te beboeten belanghebbende zullen rusten die de bestraffende instantie, de inspecteur of de strafrechter, op zijn beurt zou kunnen afdwingen (zie verder onderdeel 3.4.4 en hoofdstuk 5).

In de hoofdstukken 4 tot en met 7 wordt de normatieve uitwerking van de vier hiervoor genoemde beginselen in het nationale recht behandeld. Het nationale straffen boeterecht worden echter in toenemende mate beïnvloed door het internationale recht dat een belangrijke rol speelt op het snijvlak van rechtsbeginsel en rechtsnorm. Vandaar dat in het volgende onderdeel het internationale recht zal worden besproken.

### 3.4 Het internationale recht

Rechtsbeginselen en rechtsnormen op het gebied van straffen zijn binnen het internationale recht terug te vinden in verdragen, zoals het EVRM, het IVBPR en het Europees Handvest. Daarbij zijn de interpretaties van deze verdragsbepalingen door bijvoorbeeld het EHRM, het Comité van Ministers van de Raad van Europa en het HRC eveneens relevant. In de komende onderdelen worden dan ook deze internationale rechtsbronnen onderzocht voor de vier hoofdbeginselen van individuele straftoemeting, te weten het onafhankelijkheids- en onpartijdigheidsbeginsel (onderdeel 3.4.3), het zorgvuldigheidsbeginsel (onderdeel 3.4.4), het evenredigheidsbeginsel (onderdeel 3.4.5) en het motiveringsbeginsel (onderdeel 3.4.6).

Eén van de belangrijkste toetsstenen voor bestraffing en straftoemeting is het beginsel van een eerlijk proces ('fair trial') van artikel 6 van het EVRM. Deze bepaling heeft vanwege zijn toepassingsbereik de afgelopen decennia een grote bijdrage geleverd aan de ontwikkeling van het nationale bestuurlijke boeterecht. Vandaar dat eerst ingegaan wordt op de afbakening van straffen die onder dit beginsel vallen (zie hierna onderdeel 3.4.1) en op de verhouding tussen artikel 6 EVRM en

<sup>55</sup> Deze bepaling is voor het fiscale bestuurlijke boeterecht buiten toepassing verklaard in artikel 67pb AWR (zie verder onderdeel 4.2.1.3).



bestuurlijke boeten in het algemeen (onderdeel 3.4.2), alvorens de vier eerdergenoemde hoofdbeginselen van straftoemeting aan de orde komen.

### 3.4.1 Een autonome, conceptuele benadering van het begrip 'criminal charge'

Volgens vaste rechtspraak van het EVRM moet het begrip 'criminal charge' als een autonoom fenomeen worden benaderd.<sup>56</sup> Daarmee heeft het hof onder meer duidelijk willen maken dat de verdragstaten de fundamentele rechtswaarborgen van artikel 6 EVRM niet terzijde kunnen schuiven door bijvoorbeeld strafbepalingen te verplaatsen van het strafrecht naar andere niet-strafrechtelijke rechtsgebieden. In het Engel-arrest heeft het EHRM drie criteria geformuleerd die van belang zijn bij de vraag of een charge 'criminal' is:

*"The first matter to be ascertained is whether or not the text defining the offence in issue belongs, according to the legal system of the respondent State, to criminal law; next, the nature of the offence and, finally, the nature and degree of severity of the penalty that the person concerned risked incurring must be examined, having regard to the object and purpose of Article 6 (art. 6), to the ordinary meaning of the terms of that Article (art. 6) and to the laws of the Contracting States."*<sup>57</sup>

In de zaak van Engel e.a. ging het om disciplinaire straffen op krijgstuchtrechtelijk terrein. Enige tijd later heeft het EHRM de Engel-criteria wederom gehanteerd in een bestuurlijke boetecase in het zogeheten Öztürk-arrest.<sup>58</sup> In dit arrest laat het hof zich eerst uit over de autonome, conceptuele visie op het begrip 'criminal charge' om vervolgens de Engel-criteria nader te nuanceren door aan het criterium 'the nature of the offence' een groter gewicht toe te kennen:

*"In any event, the indications furnished by the domestic law of the respondent State have only a relative value. The second criterion stated above - the very nature of the offence, considered also in relation to the nature of the corresponding penalty - represents a factor of appreciation of greater weight. [...] Above all, the general character of the rule and the purpose of the penalty, being both deterrent and punitive, suffice to show that the offence in question was, in terms of Article 6 (art. 6) of the Convention, criminal in nature."*<sup>59</sup>

Een bestuurlijke boete wordt door het hof dus 'criminal in nature' geacht, wanneer zowel het algemene karakter van de bepaling als het doel van de straf een afschrikwekkende werking hebben en bedoeld zijn om leed toe te voegen ('punitive'). Volgens het hof is het niet van belang dat het i.c. slechts een boete van 60 DM betrof, een 'minor offence' (op dit begrip kom ik in onderdeel 3.4.2 terug).

In de Öztürk-zaak werd echter ook een vertrekpunt geschetst voor hoe er werd gedacht over de toegenomen belangstelling van de lidstaten voor bestuurlijke afdoening in het algemeen.

<sup>56</sup> Zie bijvoorbeeld EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97, par. 76 (Västberga Taxi AB).

<sup>57</sup> EHRM 8 juni 1976, Series A, nr. 22 (Engel).

<sup>58</sup> EHRM 21 februari 1984, Series A, nr. 73 (Öztürk).

<sup>59</sup> EHRM 21 februari 1984, Series A, nr. 73, par. 52-53 (Öztürk).

### 3.4.2 De verhouding tussen artikel 6 EVRM en de bestuurlijke boete in het algemeen

De golf van decriminalisering in de verdragstaten door uitbreiding van bestuurlijke boetemogelijkheden is niet ongemerkt aan het EHRM voorbij gegaan. In het eerder aangehaalde Öztürk-arrest heeft het EHRM zich in algemene zin over dit fenomeen uitgelaten door te stellen dat het EVRM “is not opposed to the moves towards “decriminalisation” which are taking place – in extremely varied forms – in the member States of the Council of Europe”.<sup>60</sup> In de zaak van Le Compte, Van Leuven en De Meyere had het EHRM reeds eerder zijn visie gegeven over de verhouding tussen de waarborgen van artikel 6 EVRM en vormen van buitengerechtelijke afdoening voor wat betreft de eisen die kunnen worden gesteld aan de verschillende instanties in het voorafgaande besluitvormingstraject:

*“[...] Article 6 par. 1 (art. 6-1) [...] does not oblige the Contracting States to submit “contestations” (disputes) over “civil rights and obligations” to a procedure conducted at each of its stages before “tribunals” meeting the Article’s various requirements. Demands of flexibility and efficiency, which are fully compatible with the protection of human rights, may justify the prior intervention of administrative or professional bodies and, a fortiori, of judicial bodies which do not satisfy the said requirements in every respect; the legal tradition of many member States of the Council of Europe may be invoked in support of such a system.”<sup>61</sup>*

Eerder had het hof in het Golder-arrest namelijk geoordeeld dat de waarborgen van artikel 6 EVRM zien op het proces als geheel en dus ook op een eventuele voorafgaande bestuurlijke boeteprocedure.<sup>62</sup>

*“In this way the Article embodies the “right to a court”, of which the right of access, that is the right to institute proceedings before courts in civil matters, constitutes one aspect only. To this are added the guarantees laid down by Article 6 para. 1 (art. 6-1) as regards both the organisation and composition of the court, and the conduct of the proceedings. In sum, the whole makes up the right to a fair hearing.”<sup>63</sup>*

Het hof nuanceert dus in het arrest van Le Compte, Van Leuven en De Meyere zijn eerdere zienswijze dat de waarborgen van artikel 6, lid 1 EVRM op *alle* elementen van het proces van toepassing zijn. Volgens het hof richten de waarborgen van het eerste lid van artikel 6 EVRM zich voornamelijk tot het gerecht (‘tribunal’);<sup>64</sup> instanties die onderdeel uitmaken van een voorafgaand besluitvormingstraject, waaronder de inspecteur in fiscale bestuurlijke boetezaken, hoeven niet volledig (‘in every respect’) te voldoen aan deze waarborgen.

<sup>60</sup> EHRM 21 februari 1984, Series A, nr. 73, par. 49 (Öztürk).

<sup>61</sup> EHRM 23 juni 1981, Series A, nr. 43, par. 51 (Le Compte Van Leuven en De Meyere).

<sup>62</sup> Zie ook Feteris, M.W.C., 2002, p. 52.

<sup>63</sup> EHRM 21 februari 1975, Series A, nr. 18, par. 36 (Golder).

<sup>64</sup> “According to the Court’s case-law [...] use of the term “tribunal” is warranted only for an organ which satisfies a series of further requirements - independence of the executive and of the parties to the case, duration of its members’ term of office, guarantees afforded by its procedure - several of which appear in the text of Article 6 par. 1 (art. 6-1) itself.” (EHRM 23 juni 1981, Series A, nr. 43, par. 55 (Le Compte Van Leuven en De Meyere)).

Uit het arrest van Le Compte, Van Leuven en De Meyere volgt eveneens dat sommige gebreken in het (bestuurlijke) voortraject geheel kunnen worden door een rechter die bevoegd is een volledige toets uit te voeren ('full jurisdiction').<sup>65</sup> Dat roept de vraag op of een gebrek op het gebied van onafhankelijkheid of onpartijdigheid van een bestuursorgaan dat bestuurlijke boeten oplegt, gerepareerd kan worden door een volledig bevoegde bestuursrechter. Met andere woorden, hoe zwaar wegen de beginselen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid in de bestuurlijke (voor)procedure?

Het EHRM gaat in het Riepan-arrest expliciet in op de eisen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid in bestuurlijke procedures:

*"The Court recalls that in the area of proceedings which are [...] administrative, it is well established that the duty of adjudicating [...] minor offences may be conferred on professional or administrative bodies which do not themselves comply with the requirements of Article 6 § 1 of the Convention as long as they are subject to review by a judicial body that has full jurisdiction [...] see, as examples, the Öztürk v. Germany judgment of 21 February 1984, Series A no. 73, pp. 21-22, § 56, [...] for administrative proceedings concerning minor offences). Thereby it has accepted that in such proceedings the lower instances may not qualify as independent and impartial tribunals and that the hearings before them may not be public."*<sup>66</sup>

Het hof is dus van mening dat bestuurlijke boeten die opgelegd worden door bestuursorganen die niet onafhankelijk en onpartijdig zijn, voldoen aan de vereisten van een 'fair trial' van artikel 6, lid 1 EVRM, voor zover deze zaken voorgelegd kunnen worden aan een rechter met 'full jurisdiction' én voor zover het 'minor offences' betreft ('such proceedings').<sup>67</sup> Aan het begrip 'minor offences' moet in dit kader echter niet te veel belang worden gehecht. Ook bestuurlijke boeten die het EHRM zelf als 'not minor' typeert, zijn niet per definitie onverenigbaar met artikel 6 EVRM.<sup>68</sup> Uit het Bendenoun-arrest volgt dat hetzelfde geldt voor zware bestuurlijke boeten, zoals de fiscale vergrijpboeten, waarbij opzet en grove schuld onderdeel uitmaken van de delictsomschrijving:

*"As regards the general aspects of the French system of tax surcharges where the taxpayer has not acted in good faith, the Court considers that, having regard to the large number of offences of the kind referred to in Article 1729 para. 1 of the General Tax Code (see paragraph 34 above), Contracting States must be free to empower the Revenue to prosecute and punish them, even if the surcharges imposed as a penalty are large ones. Such a system is not incompatible with Article 6 (art. 6) of the Convention so long as the*

<sup>65</sup> Zie ook par. 56 van het Öztürk-arrest (EHRM 21 februari 1984, Series A, nr. 73) voor wat betreft bestuurlijke beboeting.

<sup>66</sup> EHRM 14 november 2000, nr. 35115/97, par. 39 (Riepan).

<sup>67</sup> Zie voor wat betreft fiscale boeten: EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97 (Västberga Taxi AB), BNB 2003/2, met noot Feteris.

<sup>68</sup> Zie bijvoorbeeld het arrest-Tomasovic (EHRM 18 oktober 2011, nr. 53785/09, par. 23) waarin een bestuurlijke boete van omgerekend plm. € 226 (HRK 1.700) was opgelegd. De bestuurlijke boete, die volgens de Prevention of Narcotics Abuse Act kon variëren tussen plm. € 650 (HRK 5.000) en € 2.600 (HRK 20.000), werd door het EHRM niet als 'minor' betiteld.

*taxpayer can bring any such decision affecting him before a court that affords the safeguards of that provision.”*<sup>69</sup>

Zolang de belanghebbende dus de betreffende boetebeslissing aan een volledig bevoegde, onafhankelijke en onpartijdige rechter kan voorleggen, is voldaan aan de vereisten van artikel 6 EVRM. Het onafhankelijkheids- en onpartijdigheidsbeginsel van artikel 6 EVRM richten zich dus mijns inziens niet direct tot het bestuursorgaan in kwestie. Dat is slechts anders indien de belanghebbende de bestuurlijke boete niet voor een onafhankelijke en onpartijdige rechter kan aanvechten. Dat was het geval in de zaak-Lauko:

*“The Court notes that the Dubnica nad Váhom local office and the Považská Bystrica district office are charged with carrying out local state administration under the control of the government (see paragraph 35 above). The appointment of the heads of those bodies is controlled by the executive and their officers, whose employment contracts are governed by the provisions of the Labour Code, have the status of salaried employees (see paragraphs 36–38 above). Therefore, the manner of appointment of the officers of the local and district offices together with the lack of any guarantees against outside pressures and any appearance of independence clearly show that those bodies cannot be considered to be “independent” of the executive within the meaning of Article 6 § 1 of the Convention.*

*While entrusting the prosecution and punishment of minor offences to administrative authorities is not inconsistent with the Convention, it is to be stressed that the person concerned must have an opportunity to challenge any decision made against him before a tribunal that offers the guarantees of Article 6 (see the above-mentioned Öztürk judgment, pp. 21–22, § 56). In the instant case, however, the applicant was unable to have the decisions of the local and district offices reviewed by an independent and impartial tribunal since his complaint was dismissed by the Constitutional Court on the ground that the minor offence in issue could not be examined by a court (see paragraphs 16–17 above).*

*Having regard to the above the Court considers that there has been an infringement of the applicant’s right to a hearing by an independent and impartial tribunal.”*<sup>70</sup>

Hoewel het EHRM in het Lauko-arrest naar mijn mening had kunnen volstaan met de constatering dat de betreffende instanties bestuursorganen zijn die onder overheidsbestuur vallen, en dus per definitie niet onafhankelijk zijn, legt het hof toch een soort onafhankelijkheidstoets aan de dag. Zo beoordeelt het de arbeidsrechtelijke positie van de hoofden van de bestuursorganen (‘salaried employees’) en ook stelt het vast dat er geen maatregelen zijn getroffen tegen eventuele druk van buitenaf. Met andere woorden, als voorzieningen waren getroffen om de onafhankelijkheid te borgen dan hadden de lokale bestuursorganen wellicht toch als onafhankelijk en onpartijdig kunnen kwalificeren.

Voordat ik inga op de vraag in hoeverre het onafhankelijkheids- en onpartijdigheidsbeginsel van artikel 6 EVRM daadwerkelijk doorwerkt naar het fiscale bestuurlijke boeterecht, sta ik stil bij een passage uit het zogenoemde Riepan-arrest. In deze uitspraak maakt het EHRM mijns inziens duidelijk welk belang het onafhankelijkheids- en onpartijdigheidsbeginsel vertegenwoordigt in *strafrechtelijke* procedures:

69 EHRM 24 februari 1994, Series A, nr. 284, par. 46 (Bendenoun). Zie ook EHRM 23 juli 2002, nr. 34619/97, par. 81 (Janosevic).

70 EHRM 2 september 1998, nr. 4/1998/907/1119, par. 64 (Lauko), FED 1998/788.

*"The present case, however, concerns proceedings before courts of a classic kind which are classified as "criminal" both under domestic and Convention law. In this field, the Court has, in the context of the requirement of a tribunal's independence and impartiality, rejected the possibility that a defect at first instance could be remedied at a later stage, finding that the accused was entitled to a first-instance tribunal that fully met the requirements of Article 6 § 1 [...]."*<sup>71</sup>

Het hof vindt de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid voor het strafrecht blijkbare van dusdanig belang dat deze het niet mogelijk acht dat een schending van deze beginselen door lagere instanties wordt geheeld door een hogere instantie. Dat de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van fundamentele waarde zijn voor het functioneren van de rechterlijke macht, volgt ook uit het rapport 'Consistency in sentencing' van het Comité van ministers van de Raad van Europa (zie onderdeel 3.4.3.2) en de uitspraken van het Human Rights Committee van de Verenigde Naties (zie onderdeel 3.4.3.3). Het EHRM gaat echter niet zo ver dat het voorschrijft dat de eisen van artikel 6 EVRM eveneens in volle omvang van toepassing zijn op bestuursorganen die bestuurlijke boeten ('criminal charges') opleggen. Het hof accepteert namelijk om redenen van efficiency en effectiviteit een bestuurlijke boetepraktijk waarin een 'echt' onafhankelijk en onpartijdig oordeel pas in een later stadium wordt verkregen.

Bij het opleggen van vergrijpboeten moet de inspecteur opzet of grove schuld bewijzen en dergelijke subjectieve aangelegenheden laten zich moeilijk vaststellen zonder persoonlijk contact met de belanghebbende. Zoals het EHRM zelf ook aangeeft: "justice must not only be done: it must also be seen to be done".<sup>72</sup> In het Belilos-arrest herhaalt het hof deze zienswijze met betrekking tot een bestuursrechtelijk orgaan en maakt het naar mijn mening ook concreter:

*"Nonetheless, a number of considerations relating to the functions exercised and to internal organisation are relevant too; even appearances may be important [...] In Lausanne the member of the Police Board is a senior civil servant who is liable to return to other departmental duties. The ordinary citizen will tend to see him as a member of the police force subordinate to his superiors and loyal to his colleagues. A situation of this kind may undermine the confidence which must be inspired by the courts in a democratic society. In short, the applicant could legitimately have doubts as to the independence and organisational impartiality of the Police Board, which accordingly did not satisfy the requirements of Article 6 § 1 (art. 6-1) in this respect."*<sup>73</sup>

Gezien het voorgaande kan geconcludeerd worden dat de beginselen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid van artikel 6 EVRM geen rechtsnormen vormen in het fiscale bestuurlijke boetedomein, in die zin dat het geen, door belanghebbenden rechtens afdwingbare, verplichtingen zijn. Dat doet echter niets af aan hun beginselkarakter, waarmee ik doel op de normatieve 'lading' van deze beide beginselen die, al naar gelang het type boete, richtinggevend kan zijn voor lokale wet- en

71 EHRM 14 november 2000, nr. 35115/97, par. 40 (Riepan).

72 EHRM 28 juni 1984, Series A, nr. 80, par. 81 (Campbell and Fell).

73 EHRM 29 april 1988, Series A, nr. 132, par. 67 (Belilos).

regelgevers.<sup>74</sup> Zoals het EHRM voor het bepalen of een bestuurlijke boete een 'criminal charge' is, een materiële benadering hanteert, zo zou het ook een materiële benadering kunnen kiezen voor de mate van rechtsbescherming, en daarmee de mate van onafhankelijkheid en onpartijdigheid, die in het gegeven geval geboden wordt.<sup>75</sup> In feite heeft het EHRM met betrekking tot fiscale bestuurlijke boeten voor een dergelijke benadering reeds een voorzet gegeven in het Jussila-arrest:

*"Notwithstanding the consideration that a certain gravity attaches to criminal proceedings, which are concerned with the allocation of criminal responsibility and the imposition of a punitive and deterrent sanction, it is self-evident that there are criminal cases which do not carry any significant degree of stigma. There are clearly "criminal charges" of differing weight. [...] Tax surcharges differ from the hard core of criminal law; consequently, the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency [...]."*<sup>76</sup>

Het EHRM heeft na het Jussila-arrest nog weinig inzicht gegeven in de mate van toepasselijkheid van de verschillende waarborgen van artikel 6 EVRM ten opzichte van de onderscheiden vormen van bestuurlijke beboeting en welke criteria het daarbij hanteert. De hoogte van de boete lijkt in sommige gevallen daarvoor echter wel een handvat te bieden. Zo leverde het achterwege laten van een mondelinge behandeling in de Jussila-zaak geen schending van artikel 6 EVRM op, onder andere vanwege het feit dat het om een gering boetebedrag ging (€ 309).<sup>77</sup>

In latere vergelijkbare zaken van Hannu Lehtinen<sup>78</sup> en Kallio<sup>79</sup> heeft het hof zich niet expliciet uitgelaten over de hoogte van de boete als criterium voor de beoordeling van toepasselijkheid van waarborgen. In die beide gevallen was het EHRM echter van mening dat artikel 6 EVRM, in tegenstelling tot de zaak van Jussila, wél geschonden was, zodat het hof mijns inziens niet meer toekwam aan een oordeel over de absolute hoogte van de boete. Deze zienswijze wordt min of meer bevestigd in de zaak Kammerer waar een geringe verkeersboete van € 72 in het geding was. Het hof vond het in dat geval toelaatbaar dat iemand wegens ziekte de hoorzitting niet heeft kunnen bijwonen mede gezien de hoogte van de boete.<sup>80</sup>

Het lijkt het er dus op dat het EHRM waarde hecht aan de hoogte van de boete als maatstaf ter bepaling van de mate van rechtsbescherming. Maar het boetebedrag is – net als bij de vraag of sprake is van een 'criminal charge' (zie het vorige onderdeel) –

<sup>74</sup> Zo was Corstens, destijds lid van de Commissie-Van Slooten, de mening toegedaan dat niet alleen de procedure voor de rechter aan de eisen van artikel 6 EVRM moest voldoen, maar ook de primaire procedure van beboeting door het bestuursorgaan (zie R. Budhu Lall en J. van Aerle, *'Verleden, heden en toekomst van de fiscale boete'*, WFR 1992/521).

<sup>75</sup> Het EHRM heeft geoordeeld dat de open norm van het Jussila-arrest ook ziet op andere procedurele vereisten van artikel 6 EVRM (EHRM 12 mei 2010, nr. 32435/06 (Kammerer)).

<sup>76</sup> EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, par. 43 (Jussila), BNB 2007/150, met noot Feteris.

<sup>77</sup> *'The Court notes also the minor sum of money at stake.'*, EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, par. 48 (Jussila).

<sup>78</sup> EHRM 22 juli 2008, nr. 32993/02 (Hannu Lehtinen); in eerste instantie waren boeten opgelegd over 1996 en 1997 van respectievelijk 5.000 FIM (plm. € 840) en 3.000 FIM (plm. € 505).

<sup>79</sup> EHRM 22 juli 2008, nr. 40199/02 (Kallio); de Finse regering gaf toe dat, anders dan in de Jussila-zaak, de boeten 'quite considerable' waren.

<sup>80</sup> *'Lastly the Court observes that the proceedings before the IAP concerned a minor sum of money, namely a fine of EUR 72.'*, EHRM 12 mei 2010, nr. 32435/06, par. 29 (Kammerer).

ook hier niet van doorslaggevende betekenis. Als het hof in een specifiek geval na een inhoudelijke beoordeling tot de conclusie komt dat artikel 6 EVRM niet geschonden is, dan heeft het hof dat oordeel tevens afgewogen tegen de hoogte van de boete.

Gezien het voorgaande kan ik me voorstellen dat de normatieve uitgangspunten die verscholen liggen in de beginselen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid van artikel 6 EVRM in mindere mate van toepassing zullen zijn op de lichte verzuimboeten en in belangrijker mate op de zware vergrijpboeten.

Overigens vond het EHRM in bepaalde gevallen bestuurlijke boeten van € 70 en € 90 niet zwaar genoeg voor een 'criminal charge'.<sup>81</sup> Dit roept de vraag op of de lichtere verzuimboeten van bijvoorbeeld artikel 67b, lid 1 AWR (standaard € 65, maximaal € 131) kwalificeren als 'criminal charges' volgens de materiële benadering van het EHRM. Weliswaar heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 19 juni 1985 (BNB 1986/29) de vlucht naar voren genomen door alle fiscale bestuurlijke boeten als zodanig aan te merken, maar het is niet gezegd dat het EHRM tot eenzelfde oordeel zou zijn gekomen.

### 3.4.3 Onafhankelijkheid en onpartijdigheid

#### 3.4.3.1 EVRM en EHRM

De beginselen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid maken onderdeel uit van het 'fair trial'-beginsel en staan in het eerste lid van artikel 6 van het EVRM: een ieder heeft recht op een behandeling "door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld."

Het EHRM heeft de afgelopen decennia het *onpartijdigheidsbeginsel* ingevuld. Het onderkent daarbij een subjectief en objectief aspect bij de beoordeling van de onpartijdigheid.<sup>82</sup> Wanneer de onpartijdigheid getoetst wordt vanuit het subjectieve perspectief, dan wordt de subjectieve onpartijdigheid van de betreffende rechter verondersteld totdat het tegendeel is bewezen.<sup>83</sup> Alleen een subjectieve toets is echter te beperkt; ook 'appearances', de (objectieve) schijn van onpartijdigheid, zijn niet van belang ontbloot.<sup>84</sup> Bij de beoordeling van deze uiterlijke schijn van onpartijdigheid zijn 'questions of internal organisation' mede van belang.<sup>85</sup>

Het EHRM geeft enkele concrete voorbeelden van opvolgende functies en de schijn van belangenverstrengeling. Zo gaf het in het arrest-Piersack te kennen dat het

81 Het EHRM vond een boete van plm. € 90 (maximaal € 225) geen 'criminal charge' (EHRM 15 juni 1999, nr. 37607/97 (W.S. tegen Polen)). Daarbij was het van belang dat ter zake geen gevangenisstraf kon worden geëist (zie ook EHRM 9 oktober 2003, nr. 47414/99 (Szott-Medynska)). Een fiscale bestuurlijke boete van ongeveer € 70 vond het hof eveneens geen 'criminal charge' (EHRM 5 april 2007, appl.no. 16999/02 (Kapitonovs)).

82 EHRM 1 oktober 1982, Series A, nr. 53, par. 30 (Piersack). Zie ook EHRM 26 oktober 1984, Series A, nr. A86, par. 24 (De Cubber).

83 EHRM 23 juni 1981, Series A, nr. 43, par. 58 (Le Compte, Van Leuven en De Meyere).

84 EHRM 17 januari 1970, Series A, nr. 11, par. 31 (Delcourt).

85 EHRM 1 oktober 1982, Series A, nr. 53, par. 30, sub (d) (Piersack).

enkele feit dat een rechter voorheen een functie bekleedde bij het Openbaar Ministerie, geen reden is om te veronderstellen dat van een gebrek aan onpartijdigheid sprake is, tenzij de kans bestaat, of zich daadwerkelijk voordoet, dat hij zich in zijn vorige functie bij het Openbaar Ministerie reeds eerder over de betreffende zaak heeft gebogen.<sup>86</sup> In het arrest-De Cubber oordeelt het EHRM dat een rechter die voorheen als rechter-commissaris in dezelfde zaak heeft geacteerd, de schijn van partijdigheid over zich afroept. Het EHRM overweegt hiertoe onder meer als volgt:

*“One can accordingly understand that an accused might feel some unease should he see on the bench of the court called upon to determine the charge against him the judge who had ordered him to be placed in detention on remand and who had interrogated him on numerous occasions during the preparatory investigation, albeit with questions dictated by a concern to ascertain the truth.”<sup>87</sup>*

Het hof lijkt derhalve veel waarde te hechten aan de bij het verdachte gewekte gevoel dat de rechter in kwestie niet onpartijdig is. Ook vond het EHRM het in de zaak van De Cubber een probleem dat de rechter in kwestie zijn eigen voorwerk als rechter-commissaris moest beoordelen. Vervolgens heeft het EHRM in het Hauschildt-arrest een nadere nuancering aangebracht ten aanzien van de onpartijdigheidstoets van rechters die in het juridische voortraject reeds eerder hebben geoordeeld over dezelfde casus.<sup>88</sup> Het hof was van mening dat een rechter die eerder betrokken is geweest bij ‘pre-trial decisions’ ten aanzien van dezelfde verdachte, niet zonder meer een schending van het onpartijdigheidsbeginsel hoefde te betekenen (vgl. het Piersack-arrest). Het subjectieve standpunt van de verdachte is, hoewel van belang, niet het belangrijkste criterium. Van doorslaggevende betekenis is de vraag of de bij de verdachte gewekte vrees van partijdigheid objectief gerechtvaardigd is.<sup>89</sup>

Overigens is de grens tussen een puur subjectieve of objectieve benadering niet altijd even helder:

*“In other words, the Court has recognised the difficulty of establishing a breach of Article 6 on account of subjective partiality and for this reason has in the vast majority of cases raising impartiality issues focused on the objective test. However, there is no watertight division between the two notions since the conduct of a judge may not only prompt objectively held misgivings as to impartiality from the point of view of the external observer (objective test) but may also go to the issue of his or her personal conviction (subjective test).”<sup>90</sup>*

Met betrekking tot het *onafhankelijkheidsbeginsel* heeft het EHRM oordelen gegeven die overeenstemmen met de rechtspraak van het HRC (zie hierna onderdeel 3.4.3.3).

86 EHRM 1 oktober 1982, Series A, nr. 53, par. 30, sub (b) (Piersack). In het arrest-De Cubber (EHRM 26 oktober 1984, Series A, nr. A86) oordeelt het EHRM in de lijn van het Piersack-arrest over de verhouding tussen opvolgende functies van rechter-commissaris en zittingsrechter.

87 EHRM 26 oktober 1984, Series A, nr. A86, par. 29 (De Cubber).

88 EHRM 24 mei 1989, Series A, nr. 154, par. 46-51 (Hauschildt).

89 Uit recentere jurisprudentie volgt dat de visie van het EHRM met betrekking tot de subjectieve en objectieve benadering van de onpartijdigheid nog steeds geldt (zie bv. EHRM 10 januari 2012, nr. 33530/06, par. 34-38 (Pohoska)). Zie ook EHRM 15 december 2005, nr. 73797/01, par. 121 (Kyprianou).

90 EHRM 15 december 2005, nr. 73797/01, par. 119 (Kyprianou)



Aspecten zoals de wijze van aanstelling van rechters, de termijn van aanstelling, de bescherming tegen beïnvloeding van buitenaf en waarborgen tegen het terzijde schuiven van rechters door de uitvoerende macht, zijn volgens het EHRM van belang voor een 'independant tribunal'.<sup>91</sup> Uit de rechtspraak van het EHRM concludeer ik dat de onafhankelijkheid van de rechter twee dimensies kent: een externe en een interne. De *externe* onafhankelijkheid van de rechter heeft betrekking op zijn positie ten opzichte van de wetgevende en de uitvoerende macht (het traditionele onderscheid binnen de Trias Politica). De *interne* onafhankelijkheid ziet op de (arbeidsrechtelijke) positie van de rechter als werknemer (in dienstbetrekking) binnen de rechterlijke macht.

De vraag doet zich vervolgens voor hoe het onafhankelijkheidsbeginsel zich verhoudt tot het onpartijdigheidsbeginsel.<sup>92</sup> Van beide beginselen staat overigens vast dat verondersteld wordt dat zij zijn nageleefd totdat het tegendeel bewezen is.<sup>93</sup> Naar mijn mening richt het onafhankelijkheidsbeginsel zich op de formele, procedurele en organisatorische aspecten van de rechtspraak. Dergelijke voorschriften maken het de rechter in kwestie mogelijk om tot een onpartijdig oordeel te komen. De procedurele onafhankelijkheid van de rechter vormt daarmee een belangrijk normatief uitgangspunt voor het verkrijgen van het gewenste eindproduct: een onpartijdig oordeel.

Is de onafhankelijkheid een *noodzakelijke* voorwaarde om te komen tot een onpartijdig oordeel? Mijns inziens moet deze vraag bevestigend worden beantwoord. Immers gaat het voor het aannemen van een schending van het onpartijdigheidsbeginsel om de *schijn* van partijdigheid. Deze schijn wordt al gauw gewekt wanneer de nationale juridische inbedding van de organisatorische en procedurele onafhankelijkheid van de zittingsrechter lacunes vertoont. De extra bewijslast voor de verdachte dat de schijn ook naar objectieve maatstaven gerechtvaardigd moet zijn, is eveneens geen zware opgave. Het gemis aan waarborgen in nationale wet- en regelgeving is immers voor een ieder kenbaar. Een onafhankelijke positie is dus een *conditio sine qua non* voor het voorkomen van de schijn van partijdigheid.

#### *Belang voor het fiscale bestuurlijke boeteproces*

De rechtsnormen die in het onafhankelijkheids- en onpartijdigheidsbeginsel besloten liggen, richten zich niet alleen tot de (straf)rechter. Ook 'other officer[s] authorised by law to exercise judicial power' dienen volgens het EHRM onafhankelijk te zijn en onpartijdig te handelen.<sup>94</sup> Daarnaast is van belang dat de term gerecht ('tribunal') ruim moet worden geïnterpreteerd. Een gerecht in de zin van artikel 6

91 Zie voor een jurisprudentie-overzicht EHRM 10 januari 2012, nr. 33530/06, par. 34 (Pohoska).

92 Beide beginselen laten zich echter niet altijd scheiden (zie bv. EHRM 22 juni 1989, Series A, nr. 155, par. 32 (Langborger). Soms behandelt het hof klachten met betrekking tot de onafhankelijkheid en onpartijdigheid gezamenlijk (zie Feteris, M.W.C., 2002, p. 190, nt. 15 en p. 194, nt. 39). Het EHRM onderkent dat de 'concepts of independance and objective impartiality are closely linked' (EHRM 6 mei 2003, nr. 39343/98 e.a., par. 192 (Kleyn and others)).

93 Zie Feteris, M.W.C., 2002, p. 194.

94 EHRM 3 oktober 2006, nr. 543/03, par. 35 (McKay).

EVRM is 'not necessarily to be understood as signifying a court of law of the classic kind, integrated within the standard judicial machinery of the country'.<sup>95</sup> Daarmee weekt het EHRM naar mijn mening de beginselen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid als het ware los van het woord (en meer formele begrip) 'tribunal', waardoor deze beginselen ook (theoretisch) in materiële zin hun licht zouden kunnen laten schijnen op andere dan de gerechtelijke instanties, zoals de inspecteur. Deze materiële benadering is enigszins vergelijkbaar met de wijze waarop het EVRM de rechtswaarborgen van een 'fair trial' van artikel 6 EVRM van toepassing acht op bestuurlijke boeten. Het hof laat zich hierbij namelijk niet zozeer leiden door wie de straf oplegt, maar door de materiële aspecten van de straf (de 'criminal charge').

De beginselen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid, zoals deze zijn neergelegd in het EVRM, worden met betrekking tot straftoemeting toegelicht in de hierna te behandelen aanbeveling 'Consistency in sentencing'.

#### 3.4.3.2 Recommendation 'Consistency in sentencing'

In 1992 heeft het Comité van Ministers van de Raad van Europa een aantal aanbevelingen gedaan voor het vergroten van de uniformiteit van bestraffing in de Recommendation 'Consistency in sentencing'.<sup>96</sup> Aanleiding voor deze aanbevelingen was dat er onverklaarbare verschillen 'at different levels' waren in de wijze van straftoemeting in en tussen de verschillende lidstaten.

De Raad stelt in de preambule van de Recommendation het volgende:

*"Taking into account Articles 3, 5 and 6 of the Convention on the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms and also the fundamental principle of the independence of the judiciary [...] Recommends that the governments of the member states, while taking into account their own constitutional principles and legal traditions, and in particular the independence of the judiciary, take appropriate measures [...] to avoid unwarranted disparity in sentencing."*<sup>97</sup>

De Raad maakt dus duidelijk dat straftoemeting een aangelegenheid is die onder het 'fair trial'-beginsel van artikel 6 EVRM valt. Aangezien de Nederlandse rechter van alle fiscale bestuurlijke boeten heeft bepaald dat deze 'criminal charges' in de zin van artikel 6 van het EVRM vormen, mag aangenomen worden dat het gedachtegoed van het Comité van Ministers van de Raad van Europa ten aanzien van straftoemeting eveneens betrekking heeft op het Nederlandse fiscale boeterecht.

Voor wat betreft de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht vermelden de aanbevelingen dat dit een *fundamenteel* basisbeginsel is voor een rechtvaardige straftoemetingspraktijk. Daarom zou verwacht mogen worden dat een dergelijk

<sup>95</sup> EHRM 5 november 1981, Series A, nr. 46, par. 53 (X vs. United Kingdom).

<sup>96</sup> 'Consistency in sentencing', Recommendation R (92) 17, adopted by the Committee of Ministers of the Council of Europe on 19 October 1992 and explanatory memorandum.

<sup>97</sup> Recommendation No. R (92) 17, p. 5-6.

belangrijk beginsel – ondanks het feit dat het bestuur niet als een onafhankelijke gerechtelijke instantie is aan te merken – in normatief opzicht ook doorwerkt naar het nationale bestuurlijke boeterecht, al dan niet op aangeven van de bestuursrechter.

#### 3.4.3.3 IVBPR en HRC

Uit de tekst van artikel 14 lid 1, IVBPR volgt onder meer dat een ieder recht heeft op een eerlijke en openbare behandeling door een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie. Het HRC heeft in zijn algemene commentaren een nadere invulling gegeven van de begrippen onafhankelijkheid en onpartijdigheid en geeft daarbij tevens aan welke maatregelen staten zouden moeten nemen om dit te waarborgen. De volgende passage is ontleend aan een General Comment uit 1984:

*"[...] In particular, States parties should specify the relevant constitutional and legislative texts which provide for the establishment of the courts and ensure that they are independent, impartial and competent, in particular with regard to the manner in which judges are appointed, the qualifications for appointment, and the duration of their terms of office; the conditions governing promotion, transfer and cessation of their functions and the actual independence of the judiciary from the executive branch and the legislature."*<sup>98</sup>

Het HRC verlangt dus dat staten in hun (grond)wetten de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rechterlijke macht borgen door regels te stellen ten aanzien van de functie van rechter, zoals de procedure, eisen en termijn voor wat betreft de aanstelling en regels met betrekking tot de bevordering, overplaatsing en functiebeëindiging. Deze eisen lijken te zien op de arbeidsrechtelijke verhouding tussen de rechter als werknemer en zijn werkgever. Daarnaast wijst het HRC ook op de positie van de rechter binnen de traditionele driehoek (trias): staten moeten waarborgen dat de rechters feitelijk onafhankelijk kunnen opereren ten opzichte van de uitvoerende en wetgevende macht.

De uitleg van het HRC in het General Comment uit 1984 ziet naar mijn mening met name op de onafhankelijkheid van de rechter, maar het geeft vervolgens nog geen inzicht in (de reikwijdte van) het onpartijdigheidsbeginsel en hoe de onafhankelijkheid zich verhoudt tot de onpartijdigheid.

In een recenter General Comment, namelijk uit 2007, wordt het eerdere General Comment uit 1984 aangevuld naar aanleiding van jurisprudentie van het HRC ten aanzien van de rechterlijke onafhankelijkheid en onpartijdigheid.<sup>99</sup> Allereerst wordt het recht op een onafhankelijke en onpartijdige berechting veel sterker dan voorheen geduid als een 'absolute right that is not subject to any exception'.<sup>100</sup> Vervolgens worden de eerdere inzichten met betrekking tot de arbeidsrechtelijke onafhankelijk-

<sup>98</sup> General Comment nr. 13 [21], adopted on 14 april 1984, onderdeel 3.

<sup>99</sup> General Comment nr. 32 [90], adopted on 24 july 2007.

<sup>100</sup> Communication No. 263/1987, Gonzales del Rio v. Peru, para. 5.2 (General Comment nr. 32 [90], onderdeel 19).

heid nader uitgewerkt, zoals ontslag en functieonthefing.<sup>101</sup> Ook wordt meer aandacht besteed aan de onafhankelijkheid van de rechter ten opzichte van de uitvoerende en wetgevende macht; vooral de functiescheiding tussen de rechter en de uitvoering wordt scherper verwoord:

*"A situation where the functions and competencies of the judiciary and the executive are not clearly distinguishable or where the latter is able to control or direct the former is incompatible with the notion of an independent tribunal."*<sup>102</sup>

Het onpartijdigheidsaspect wordt door het HRC in het General Comment uit 2007 ook uitgebreider onder de loep genomen. Het HRC onderkent een tweetal aspecten van het onpartijdigheidsbeginsel:

*"The requirement of impartiality has two aspects. First, judges must not allow their judgement to be influenced by personal bias or prejudice, nor harbour preconceptions about the particular case before them, nor act in ways that improperly promote the interests of one of the parties to the detriment of the other. [...] Second, the tribunal must also appear to a reasonable observer to be impartial. For instance, a trial substantially affected by the participation of a judge who, under domestic statutes, should have been disqualified cannot normally be considered to be impartial."*<sup>103</sup>

Het eerste, subjectieve aspect ziet op de houding en het gedrag van de rechter zelf; het tweede, objectieve aspect gaat over de uiterlijke schijn ('appear') van onpartijdigheid zoals die door een 'reasonable observer' kan worden waargenomen. Deze dubbele toets wordt eveneens door het EHRM aangelegd.

#### 3.4.3.4 Europees Handvest en Hof van Justitie

##### *Algemeen*

Op 1 december 2009 is het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: Handvest) in werking getreden. Dit Handvest heeft de juridische status van een verdrag en bevat een grondrechtencatalogus waarop belanghebbenden zich in voorkomende gevallen rechtstreeks kunnen beroepen, ook in bestuursrechtelijk verband.<sup>104</sup>

Het Handvest is van toepassing op het handelen van lidstaten wanneer het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht (artikel 51, lid 1 Handvest). Voor de fiscaliteit betekent dit dat het Handvest aan de orde kan komen als de heffing of inning voortvloeit of verband houdt met EU-regelgeving – zoals de omzetbelasting die geheven wordt op grond van de BTW-richtlijn – of als de heffing of inning in strijd is

<sup>101</sup> General Comment nr. 32 [90], onderdeel 20.

<sup>102</sup> Communication No. 468/1991, *Oló Bahamonde v. Equatorial Guinea*, para. 9.4 (General Comment nr. 32 [90], onderdeel 19).

<sup>103</sup> Communication No. 387/1989, *Karttunen v. Finland*, para. 7.2 (General Comment nr. 32 [90], onderdeel 21).

<sup>104</sup> Zie Barkhuysen/Bos, p. 3 e.v..

met een van de vrijheden van de Europese Unie, bijvoorbeeld het vrij verkeer van kapitaal.<sup>105</sup>

Enige tijd was onduidelijk of fiscale bestuurlijke boeten die bijvoorbeeld bij de heffing van omzetbelasting werden opgelegd, onder de reikwijdte van het Handvest vielen. In de zaak Åkerberg Fransson, alwaar het een btw-fraudezaak betrof waarin zowel fiscale bestuurlijke boeten waren opgelegd als strafrechtelijke vervolging was ingesteld, heeft het Hof van Justitie deze vraag positief beantwoord en als volgt geoordeeld:

*“Bovendien moeten de lidstaten volgens artikel 325 VWEU onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad bestrijden met maatregelen die afschrikkend werken en doeltreffend zijn, en moeten zij in het bijzonder ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen treffen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad [...]. De eigen middelen van de Unie omvatten [...] met name de ontvangsten uit de toepassing van een uniforme percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens voorschriften van de Unie, zodat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de inning van de btw-ontvangsten met inachtneming van het toepasselijke Unierecht en de terbeschikkingstelling van de overeenkomstige btw-middelen van de begroting van de Unie, aangezien elk mankement in de inning van de btw-ontvangsten potentieel tot verlaging van de btw-middelen van de Unie leidt [...].*

*[...] Bijgevolg wordt met belastingboeten en strafvervolging wegens belastingfraude, zoals die waarvan de verdachte in het hoofdgeding het voorwerp is of is geweest wegens verstrekking van onjuiste inlichtingen op btw-gebied, uitvoering gegeven aan de artikelen 2, 250, lid 1, en 273 van richtlijn 2006/112 [...] en artikel 325 VWEU, en dus aan het recht van de Unie in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.”*<sup>106</sup>

Kortom, fiscale bestuurlijke boeten en strafrechtelijke vervolging vallen dus onder het bereik van het Handvest, voor zover deze bijdragen aan de bestrijding van fraude met belastingen die geheven worden in verband met het EU-recht.

#### *Verhouding tot het EVRM*

Het Handvest vertoont voor een deel overlap met de bepalingen van het EVRM. Artikel 52, lid 3 van het Handvest bepaalt daarover het volgende:

*“Voor zover dit Handvest rechten bevat die corresponderen met rechten welke zijn gegarandeerd door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, zijn de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend.”*

Als dus sprake is van zogenoemde corresponderende bepalingen, dan is er geen verschil tussen het Europees Handvest en het EVRM voor wat betreft de werking van die bepalingen.

<sup>105</sup> Zie De Blicq e.a., p. 29-30.

<sup>106</sup> HvJ 26 februari 2013, C-617/10, r.o. 26-27 (Åkerberg Fransson).

*Onpartijdig bestuurlijk handelen: artikel 41 Handvest*

Anders dan artikel 6 van het EVRM – dat zich in hoofdzaak richt op het normeren van de gerechtelijke procedure – kent het Europees Handvest ook bepalingen die beginselen formuleren voor (voorafgaand) bestuurlijk handelen. Deze algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn vervat in artikel 41 Handvest en hebben onder meer betrekking op de onpartijdigheid van het bestuur (artikel 41, lid 1 Handvest).

Het Hof van Justitie heeft zich enkele malen uitgelaten over het bestuurlijke onpartijdigheidsbeginsel in relatie tot bestuurlijke beboeting. Daarbij maakt het hof – net als het EHRM en het HRC ten aanzien van de *gerechtelijke* instantie – een onderscheid tussen de subjectieve en objectieve onpartijdigheid van het bestuur:

*“Wat in de tweede plaats de gestelde schending van het grondrecht op een eerlijk proces en van het beginsel van behoorlijk bestuur betreft, dient eraan te worden herinnerd dat de Commissie weliswaar niet kan worden aangemerkt als een “rechterlijke instantie” in de zin van artikel 6 EVRM [...], maar dit niet wegneemt dat zij de grondrechten van de Unie, waaronder het in artikel 41 van het Handvest neergelegde recht op behoorlijk bestuur, moet eerbiedigen tijdens de administratieve procedure. In het bijzonder regelt artikel 41, en niet artikel 47 van het Handvest, de administratieve procedure inzake mededingingsregelingen voor de Commissie [...].*

*Volgens de bewoordingen van artikel 41 van het Handvest heeft eenieder er onder meer recht op dat zijn zaken onpartijdig door de instellingen van de Unie worden behandeld. Dit vereiste van onpartijdigheid omvat enerzijds de subjectieve onpartijdigheid, in die zin dat geen lid van de betrokken instelling die belast is met de zaak, blijk mag geven van partijdigheid of persoonlijke vooringenomenheid, en anderzijds de objectieve onpartijdigheid in de zin dat de instelling voldoende waarborgen moet bieden om elke gerechtvaardigde twijfel dienaangaande uit te sluiten [...].”<sup>107</sup>*

Uit bovenstaande passage kan geconcludeerd worden dat het bestuurlijke onpartijdigheidsbeginsel van het Handvest in principe dezelfde structuur lijkt te hebben als het gerechtelijke onpartijdigheidsbeginsel, met dien verstande dat de bestuurlijke onpartijdigheid niet mede gebaseerd kan worden op de onafhankelijkheid van het bestuur.

*Onafhankelijk en onpartijdig gerecht: artikel 47 Handvest*

Het tweede lid van artikel 47 Handvest bepaalt onder meer dat eenieder recht heeft op behandeling van zijn rechtszaak door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht. Deze bepaling correspondeert volgens de toelichting op deze bepaling met het eerste lid van artikel 6 EVRM. Inhoud en reikwijdte van deze bepalingen zijn dus hetzelfde.

**3.4.4 Zorgvuldigheid****3.4.4.1 EVRM en EHRM**

Een onderzoek naar feiten en omstandigheden kan pas zorgvuldig zijn als de onderzoeker zich vooraf bewust is van het doel van het onderzoek. Bij individuele

<sup>107</sup> HvJ 11 juli 2013, C-439/11 P, r.o. 154-155 (Ziegler).

straftoemeting gaat het dan voornamelijk om het achterhalen van feiten en omstandigheden die een evenredige belangenafweging mogelijk maken. Het evenredigheidsbeginsel bepaalt dus mede de reikwijdte en diepgang van het uit te voeren onderzoek.

In het EVRM staat geen expliciete rechtsnorm die verwijst naar de regel dat een straf in verhouding moet staan tot de ernst van de gedraging.<sup>108</sup> Dat neemt niet weg dat het proportionaliteitsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel wel degelijk in het EVRM besloten ligt. Dit volgt reeds uit de aanbevelingen in de Recommendation 'Consistency in sentencing'.<sup>109</sup>

Uit de jurisprudentie van het EHRM komt het beeld naar voren dat het zorgvuldigheidsbeginsel bij proportionele bestraffing vooral gestalte krijgt als onderdeel van een 'fair trial' op grond van artikel 6 EVRM.

#### 3.4.4.2 Zorgvuldigheid als onderdeel van het 'fair trial'-begrip van artikel 6 EVRM

In het arrest *Albert en Le Compte* kwam het EHRM in een disciplinaire procedure tot het oordeel dat artikel 6, eerste lid van het EVRM was geschonden. Het hof overwoog daarbij – in het kader van de door de rechter in acht te nemen toetsingsruimte ('full jurisdiction') – als volgt:

*"The public character of the cassation proceedings does not suffice to remedy the defect found to exist at the stage of the disciplinary proceedings. The Court of Cassation does not take cognisance of the merits of the case, which means that many aspects of "contestations" (disputes) concerning "civil rights and obligations", including review of the facts and assessment of the proportionality between the fault and the sanction, fall outside its jurisdiction [...]"*<sup>110</sup>

Het hof heeft later een vergelijkbare overweging gemaakt in een zaak waar sprake was van een 'criminal charge'.<sup>111</sup> Daaruit zou de conclusie kunnen worden getrokken dat dus ook de (straf)rechter bij het opleggen van een straf onderzoek moet doen naar de evenredigheid tussen de overtreding en de straf.<sup>112</sup>

108 Overigens kan artikel 3 van het EVRM, het verbod op onder andere een 'inhuman and degrading punishment', naar mijn mening wel als een *begin* van een uitwerking van het proportionaliteitsbeginsel worden gezien. Hetzelfde geldt mijns inziens voor de bepalingen van het 6<sup>e</sup> protocol bij het EVRM inzake de afschaffing van de doodstraf. Beide regelingen wijzen in de richting dat het EVRM wél rechtsnormen (gedragsvoorschriften, i.c. een nalaten) formuleert daar waar het objectief, buitenproportionele straffen betreft. Aangezien een geldboete i.h.a. niet onder de scope van artikel 3 of 5 van het EVRM of onder het 6<sup>e</sup> protocol valt, zal ik hier niet op ingaan (zie ook Feteris, M.W.C., 1993, p. 646, nt. 333).

109 Zie bijvoorbeeld ook de door het EHRM herhaalde overweging van het Zweedse Supreme Court inzake fiscale bestuurlijke 'surcharges' (EHRM 23 juli 2002, appl.no. 36985/97 (*Västberga Taxi*)).

110 EHRM 10 februari 1983, Series A, Vol. 58, par. 36 (*Albert en Le Compte*).

111 EHRM 14 november 2000, appl.no. 35115/97, par. 37 (*Riepan*).

112 Zie ook Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 141.

Het hof geeft overigens niet aan hoe dit onderzoek moet worden uitgevoerd. Sterker nog, het hof geeft aan dat artikel 6 geen enkele regel bevat omtrent 'the admissibility of evidence or the way it should be assessed'. Volgens het hof zijn dit zaken die voornamelijk door nationale wet- en regelgeving en nationale rechters moeten worden vormgegeven.<sup>113</sup> Het ziet voor zichzelf dan ook geen rol weggelegd als een soort hogere (feitelijke) instantie.<sup>114</sup> Slechts in gevallen waarin de nationale rechter uitspraken doet die 'arbitrary and manifestly unreasonable' of 'in flagrant denial of justice' zijn, komt het EHRM in actie.<sup>115</sup>

Overigens zal het EHRM niet al te snel tot de conclusie komen dat er bij het straftoematings-onderzoek sprake is van een flagrante schending van het recht, zoals blijkt uit de zaak Gruber.<sup>116</sup> In deze Duitse casus had de klager zich als bewindvoerder schuldig gemaakt aan verduistering van geld. Het feit dat dit geld toekwam aan de Jewish Claims Conference – een gevoelig aspect gezien de Duitse geschiedenis – neemt het Duitse gerecht in aanmerking als een strafverzwarende omstandigheid. De klager is o.a. van mening dat de betreffende strafverzwarende omstandigheid niet in het strafoordeel mag worden betrokken, omdat dit in strijd is met het Duitse recht. Volgens jurisprudentie van het Duitse Federale Hof van Justitie kan een strafverzwarende omstandigheid namelijk slechts dan in aanmerking worden genomen, wanneer de betrokkene die omstandigheid heeft (kunnen) voorzien. Het EHRM komt tot de conclusie dat er, zelfs al zou de betreffende strafverzwarende omstandigheid in strijd met het nationale recht mede door de rechter in overweging zijn genomen, i.c. geen sprake is van een flagrante schending van de waarborgen van artikel 6 EVRM. Het hof laat hierbij meewegen dat de betreffende strafverzwarende omstandigheid slechts een van de vele aspecten is die een rol hebben gespeeld bij het bepalen van de hoogte van de straf.<sup>117</sup>

In een tweetal Spaanse zaken<sup>118</sup> lijkt het EHRM gewicht toe te kennen aan de voorzienbaarheid van de strafverzwarende omstandigheid. Het ging in deze zaken echter niet om de *materiële* voorzienbaarheid, maar om de procedurele, *formele* voorzienbaarheid (artikel 6, lid 3, letter a EVRM). Met andere woorden, was de betrokkene voldoende geïnformeerd over het feit dat de betreffende strafverzwarende omstandigheid onderdeel uitmaakte van de strafprocedure, zodat hij zich voldoende hiertegen heeft kunnen verweren?

113 'As regards the applicants' complaints that the Tax Authority and the national courts did not carry out a proper and sufficiently detailed examination of the cases, the Court reiterates that it is not its function to deal with an application alleging that errors of law or fact have been committed by national courts unless and in so far as they may have infringed rights and freedoms protected by the Convention. Moreover, while Article 6 of the Convention guarantees the right to a fair hearing, it does not lay down any rules on the admissibility of evidence or the way it should be assessed, which are therefore primarily matters for regulation by national law and the national courts (see, among other authorities, *García Ruiz v. Spain* [GC], no. 30544/96, § 28, ECHR 1999-I)' (EHRM 26 maart 2006, nr. 34496/04, par. 3 (Ekelöf).

114 Zie EHRM 28 juni 2011, nr. 577-11, par. 50-51 (Het Financieel Dagblad).

115 EHRM 20 september 2011, nr. 14902/04, par. 589 (Yukos).

116 EHRM 20 november 2007, nr. 45198/04 (Gruber). Zie ook RvdW 2008, 301.

117 Ik vermoed dat het EHRM deze redenering heeft gevolgd, omdat het Duitse Federale Hof van Justitie reeds geoordeeld had dat de betreffende strafverzwarende omstandigheid niet van doorslaggevende betekenis is geweest bij het bepalen van de strafmaat.

118 EHRM 10 februari 1995, nr. 19160/91 (Gea Catalán) en EHRM 24 oktober 1996, nr. 21525/93 (De Salvador Torres). Zie ook NJ 1998, 294, met noot Knigge.



In de zaak tegen Gea Catalán werd deze vraag bevestigend beantwoord. Het ging om een medewerker van een bank die een groot bedrag had verduisterd. In de tenlastellegging had de aanklager met betrekking tot de strafverzwarende omstandigheid (een groot bedrag) door een typfout naar een foutief artikellid verwezen. Het hof kwam tot de conclusie dat “the inference that it was paragraph 7 that applied, although not an automatic conclusion, could at any event have been arrived at through minimal recourse to logic”.<sup>119</sup>

Het hof volgde eenzelfde soort redenering in de zaak tegen De Salvador Torres. Nu betrof het een ambtenaar die publieke gelden had verduisterd. De openbaar aanklager en de feitenrechter hadden in deze zaak de algemene strafverzwarende omstandigheid (ambtenaar in functie) niet expliciet in de aanklacht en het vonnis opgenomen. Zowel het Spaanse Hoogerechtshof als het Europese hof waren echter van mening dat dit geen belemmering hoefde te zijn voor het meewegen van die omstandigheid bij het strafoordeel. Het hof oordeelde dat “the public nature of the applicant’s position was an element intrinsic to the original accusation of embezzlement of public funds and hence known to the applicant from the very outset of the proceedings”.<sup>120</sup>

Op grond van het voorgaande kan gesteld worden dat artikel 6 EVRM relatief weinig waarborgen schept voor het finale straftoetsingsonderzoek met betrekking tot bijzondere, strafbeïnvloedende omstandigheden. Maar het EHRM trapt op de rem bij verstekveroordelingen, waarbij ter zitting de strafmaat mede tot stand is gebracht in ‘a new assessment of the applicant’s personality and character’.<sup>121</sup> Een dergelijk onderzoek naar subjectieve strafbeïnvloedende feiten en omstandigheden moet volgens het hof in aanwezigheid van de verdachte en diens raadsman plaatsvinden, zodat hij actief hier aan kan deelnemen. Het is overigens niet relevant of de verdachte daadwerkelijk bij verstek een hogere of lagere straf opgelegd krijgt ten opzichte van de eerdere strafmaat. Volgens het hof gaat het om wat voor de verdachte mogelijk ‘at stake’ is; dat kan een eventuele strafverzwaring zijn, bijvoorbeeld als gevolg van een hogere strafeis van de aanklager, of een strafvermindering.<sup>122</sup>

Uit de Recommendation ‘Consistency in sentencing’ volgde dat ook de onschuld-presumptie van het tweede lid van artikel 6 EVRM een bijdrage kan leveren aan

119 EHRM 10 februari 1995, nr. 19160/91, par. 29 (Gea Catalán).

120 EHRM 10 februari 1995, nr. 19160/91, par. 33 (Gea Catalán). Overigens gaat de uitkomst van deze casus mij te ver. Want als de algemene strafverzwarende omstandigheid van het ‘ambtenaarschap’ al besloten ligt in de delictomschrijving (de ‘publieke middelen’), dan mag ik veronderstellen dat de nationale rechter daar in de strafmaat bij het gronddelict rekening mee heeft gehouden. Het risico van dubbele strafverzwaring ligt op de loer.

121 EHRM 8 februari 2000, nr. 25878/94, par. 42 (Cooke).

122 In de zaak van Cooke ging het om een mogelijke strafverhoging; in eerste instantie was 20 jaar gevangenisstraf opgelegd en voor de opvolgende instantie eiste de aanklager levenslang. Zie ook EHRM 3 oktober 2000, nr. 28501/95 (Pobornikoff), waarin het om een mogelijke strafvermindering ging.

rechtsnormen op het terrein van bewijs van strafbeïnvloedende factoren (zie onderdeel 3.4.4.4). Het hof heeft zich in de zaak *Haxhishabani vs. Luxemburg*<sup>123</sup> over een dergelijke kwestie uitgelaten. De casus was als volgt. De rechtzoekende had samen met twee mededaders een diefstal gepleegd in een woning van een alleenstaande vrouw. Daarbij heeft een van de mededaders de vrouw om het leven gebracht. De rechtzoekende, die beweerde geen bijdrage aan de dood van de vrouw te hebben geleverd, werd uiteindelijk veroordeeld voor “levensberoving om de diefstal te vergemakkelijken of om straffeloosheid te verzekeren” (vgl. artikel 312, lid 3 Sr). De levensberoving vormde dus de strafverzwarende omstandigheid ten opzichte van de diefstal, waarbij wordt opgemerkt dat naar Luxemburgs recht die betreffende strafverzwarende omstandigheid werd geobjectiveerd. Vervolgens beriep de rechtzoekende zich op de onschuldpresumptie. Het hof concludeert dat het aanrekenen van de levensberoving als strafverzwarende omstandigheid gelijkgesteld kan worden met het hanteren van een strafrechtelijk bewijsvermoeden<sup>124</sup> en dat dit gegeven i.c. niet in strijd is met het tweede lid van artikel 6 EVRM.

De uitspraak van het hof in de zaak *Haxhishabani* lijkt in tegenspraak te zijn met de richtlijnen van de Recommendation ‘Consistency in sentencing’. Volgens deze richtlijnen houdt het begrip ‘fairness’, dat mede ziet op de onschuldpresumptie, onder meer in dat ‘factors which have a substantial effect on the sentence should be proved, if the defendant disputes them, to the same standard as the elements of the offence itself’.<sup>125</sup> In de zaak *Haxhishabani* was dat niet het geval. Want hoewel de levensberoving wel degelijk een substantieel effect had op de strafmaat, werd die strafverzwarende omstandigheid, in tegenstelling tot de overige, gesubjectieerde delictsbestanddelen, geobjectiveerd. Wellicht dat het hof mee heeft laten wegen dat het nationale gerecht een (begin van een) subjectieve toets heeft uitgevoerd, maar helemaal duidelijk is dit niet.

Keijzer refereert aan het belang van deze uitspraak voor het Nederlandse strafrecht.<sup>126</sup> Net als in het Luxemburgse strafrechtelijke systeem worden in het Nederlandse strafrechtstelsel dergelijke strafverzwarende omstandigheden veelal geobjectiveerd. Het gevolg van dit systeem is dat, hoewel de bewijslast van de strafverzwarende omstandigheid voor rekening komt van de openbaar aanklager, het bewijsrisico voor een belangrijk deel bij de rechtzoekende komt te liggen.

123 EHRM 20 januari 2011, nr. 52131/07 (*Haxhishabani*). Zie ook NJ 2012, 292, met noot Keijzer en RvdW 2012/419.

124 Het hof verwijst daarbij (zie par. 38) naar de zaken *Salabiaku* (EHRM 7 oktober 1988, Series A, Vol. 141-A, par. 28) en *Radio France* (EHRM 30 maart 2004, nr. 53984/00, par. 24). Het gebruik van bewijsvermoedens acht het hof geoorloofd, wanneer de lidstaten ‘confine them within reasonable limits’ waarbij rekening moet worden gehouden met twee voorwaarden: ‘the importance of what is at stake’ en ‘maintain the rights of the defence’.

125 Recommendation No. R (92) 17, p. 32.

126 Zie diens uitgebreide noot bij deze uitspraak in NJ 2012, 292.

#### 3.4.4.3 *Intermezzo: Bewijsrisico en onschuldpresumptie bij fiscale variabele bestuurlijke boeten*

In een aantal uitspraken over het Zweedse fiscale variabele bestuurlijke boete-recht<sup>127</sup> gaat het EHRM eveneens nader in op de verhouding tussen de onschuld-presumptie en het bewijsrisico van strafbeïnvloedende factoren wanneer de bewijsvoering wordt gebaseerd op objectieve gronden. In de zaak *Västberga Taxi AB*,<sup>128</sup> waarin de rechtzoekende onder andere de rechtmatigheid van de fiscale variabele bestuurlijke boete betwistte, stelt het hof eerst vast dat “Swedish tax surcharges are imposed on objective grounds, that is, without any requirement of intent or negligence on the part of the taxpayer” om vervolgens onder verwijzing naar zijn eerdere *Salabiaku*-uitspraak te stellen dat dit in beginsel geoorloofd is. Het hof beslist verder als volgt:

*“However, the relevant provisions on tax surcharges prescribe that, in certain situations, the surcharge is not to be imposed at all or is to be remitted. Thus, under chapter 5, section 6 of the Taxation Act, the surcharge is to be remitted if, inter alia, the provision of incorrect information or the failure to file a tax return appears excusable due to the nature of the information in question or other special circumstances, or when the imposition of the surcharge would be manifestly unreasonable. The tax authorities and courts shall consider whether there are grounds for remission even if the taxpayer has not made any claim to that effect. However, as the duty to consider whether there are grounds for remission only arises in so far as the facts of the case warrant it, the burden of proving that there is reason to remit a surcharge is, in effect, on the taxpayer [...] Consequently, the starting point for the tax authorities and courts must be that inaccuracies found in a tax assessment are due to an inexcusable act attributable to the taxpayer and that it is not manifestly unreasonable to impose a tax surcharge as a penalty for that act. The Swedish tax system thus operates with a presumption, which it is up to the taxpayer to rebut.”*<sup>129</sup>

Het hof constateert aldus dat de bewijslast (‘burden of proving’) inzake eventuele strafverminderende factoren op de rechtzoekende rust. Dit ondanks het feit dat de Zweedse belastingautoriteiten volgens hun beleid zelfstandig onderzoek moeten doen naar strafverminderende omstandigheden, ook als de rechtzoekende hiertoe niets gesteld heeft.<sup>130</sup> Als de belastingautoriteiten echter geen strafvermindering doorvoeren, omdat er geen feiten bekend zijn die dit zouden rechtvaardigen gezien de relatieve eenvoud van het onderzoek naar het begaan van de overtreding, dan is de rechtzoekende al snel zelf aan zet. Het bewijsrisico komt dan volledig bij hem te liggen, zodat ‘in effect’ de bewijslast op hem (de verdachte) rust.<sup>131</sup> Vervolgens gaat het hof nader in op de vraag of het Zweedse systeem van variabele tax surcharges

127 In hoofdstuk 2, onderdeel 2.3.2 wordt toegelicht wat een variabel boetesysteem is.

128 EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97 (*Västberga Taxi AB*). Zie ook EHRM 23 juli 2002, nr. 34619/97 (*Janosevic*) en EHRM 27 januari 2009, nr. 9631/04 (*Carlberg*).

129 EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97, par. 112 (*Västberga Taxi AB*).

130 Uit de uitspraak valt helaas niet op te maken of en in hoeverre de belastingautoriteiten ambtshalve onderzoek hebben gepleegd naar eventuele strafverminderende factoren.

131 Zie ook de noot van Feteris onder punt 9 bij BNB 2003/2.

met gebruikmaking van bewijsvermoedens voldoet aan de Salabiaku-toets: hoe verhoudt het overheidsbelang zich tot de verdedigingsrechten van betrokkene?<sup>132</sup>

Allereerst gaat het hof in op de wijze waarop de rechtzoekende invulling heeft kunnen geven aan zijn verdedigingsbelang. Het hof stelt dat, hoewel het bewijsvermoeden lastig te weerleggen is, de betrokkene het niet geheel zonder verdediging hoefde te stellen. Het hof onderscheidt daarbij enerzijds feiten en omstandigheden die betrekking hebben op de hoogte van de belastingaanslag en anderzijds overige feiten en omstandigheden die aanleiding kunnen geven om de boete te verminderen. Ten aanzien van de eerste groep van feiten en omstandigheden stelt het hof dat deze direct doorwerken naar de boetegrondslag; het betreft immers een variabele tax surcharge. De rechtzoekende heeft zich i.c. gedurende de rechtsgang continu verweerd tegen de belastingaanslag, zodat hij automatisch grieven heeft aangevoerd met betrekking tot de hoogte van de boete. Ten aanzien van de tweede groep van overige feiten en omstandigheden komt het hof tot de conclusie dat de rechtzoekende niets heeft gesteld, terwijl daar wel de mogelijkheid toe was.

Naar mijn mening valt er wel iets op de visie van het hof af te dingen. Ten eerste is het de vraag of het verdedigingsbelang in het kader van de onschuldpresumptie mede mag worden afgeleid van de aard van het gevoerde verweer tegen de belastingaanslag. Het vaststellen van een belastingaanslag vindt immers plaats in een andere juridische setting dan het opleggen van een boete, waarbij subjectieve elementen zoals de mate van verwijtbaarheid nauwelijks of geen rol spelen. Het ter zake gevoerde verweer zal zich vaak beperken tot fiscaaltechnische argumentaties tegen de hoogte van de belastingaanslag, waardoor specifieke boeteaspecten nogal eens niet- of onderbelicht kunnen blijven. In de tweede plaats is het mijns inziens niet zuiver dat het hof zoveel waarde hecht aan het feit dat de betrokkene als 'alternative line of defence' geen overige feiten en omstandigheden heeft gesteld. Vaak zal de betrokkene namelijk moeite hebben met het stellen van een dergelijk strafmaatverweer bij het ter discussie stellen van de hoogte van de aanslag, omdat dit opgevat kan worden als een verkapte bekentenis ('ja, maar...'). Tot slot, het verbaast me dat het hof i.c. het ambtshalve onderzoek naar overige strafverminderende omstandigheden door de Zweedse rechter als een soort reparatie zag voor een eventueel gebrek aan verdedigingsmogelijkheden. Dat ambtshalve onderzoek zag namelijk niet op de belastingplichtige zelf maar op een andere betrokkene (genaamd Vulic).

Om vast te kunnen stellen of bepaalde door de overheid getroffen maatregelen proportioneel zijn, is het relevant om een beeld te hebben van het belang dat de overheid wil beschermen met de betreffende maatregelen. Over het belang van de overheid bij een juiste belastingheffing zegt het hof het volgende:

*"The Court also has regard to the financial interests of the State in tax matters, taxes being the State's main source of income. A system of taxation principally based on information supplied by the taxpayer would not function properly without some form of sanction against the provision of incorrect or incomplete information, and the large number of tax returns that are processed annually coupled with*

<sup>132</sup> Het hof hanteert daarbij een proportionaliteitstoets die vergelijkbaar is met de toetsen bij de beoordeling van inbreuken op andere rechten en vrijheden dan het recht op een fair trial: 'in other words, the means employed have to be reasonably proportionate to the legitimate aim sought to be achieved' (par. 113).

*the interest in ensuring a foreseeable and uniform application of such sanctions undoubtedly require that they be imposed according to standardised rules.”*<sup>133</sup>

Het hof lijkt dus veel waarde te hechten aan het feit dat de belastingopbrengsten de voornaamste bron van inkomen vormen voor de staten. In dat opzicht acht het hof het dus toegestaan dat boeten worden opgelegd volgens gestandaardiseerde regels vanwege de grote hoeveelheid aangiften en zodoende een voorzienbare en uniforme toepassing van het boeterecht pleegt te beogen. Bijzonder is dat het hof refereert aan het feit dat een belastingstelsel dat afhankelijk is van informatie van de belastingplichtige niet kan functioneren zonder enige vorm van sanctie op het onjuist of onvolledig aanleveren van informatie. A contrario zou geredeneerd kunnen worden dat dergelijke sancties niet per definitie gerechtvaardigd zijn, als de overheid niet (zozeer) afhankelijk is van informatie van belanghebbenden.

Uiteindelijk weegt het hof het overheidsbelang af tegen het verdedigingsbelang en komt tot de slotconclusie dat er geen sprake is van schending van de onschuldpresumptie. Wel maakt het daarbij de volgende kanttekening:

*“Nevertheless [...] this conclusion in general “requires that the courts ... make a nuanced and not too restrictive assessment in each individual case as to whether there are grounds for setting aside or remitting the tax surcharge”.*<sup>134</sup>

Bovenstaande opdracht aan de rechter is mijns inziens van belang voor de geïndividualiseerde straftoemeting. Zo gaat deze opdracht naar mijn mening verder dan het meer algemene evenredigheidsonderzoek, zoals dat door het hof in de casus *Albert en Le Compte* was geformuleerd (zie hiervoor). De rechter moet in elke individuele zaak een genuanceerd en niet te restrictief onderzoek doen naar strafverminderende omstandigheden.<sup>135</sup>

Het hof laat zich echter niet uit over de mate van genuanceerdheid<sup>136</sup> van het onderzoek en wat er onder ‘not too restrictive’ moet worden verstaan. Dat had het bijvoorbeeld kunnen doen door zijn visie op de reikwijdte van het straftoemetingsonderzoek los te laten op de voorliggende casus. Dat heeft het echter niet gedaan. Uit de uitspraak blijkt nergens dat de nationale rechter daadwerkelijk een dergelijk genuanceerd straftoemetingsonderzoek heeft verricht ten aanzien van de rechtzoekende (*Västberga Taxi AB*). Daar had het hof naar mijn mening wel wat over mogen zeggen, temeer daar uit de uitspraak blijkt dat al vroeg duidelijk was dat er

<sup>133</sup> EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97, par. 115 (*Västberga Taxi AB*).

<sup>134</sup> EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97, par. 116 (*Västberga Taxi AB*).

<sup>135</sup> Onder ‘not too restrictive’ kan mijns inziens worden begrepen de situatie, dat de bestraffer bij het beeldvormende onderzoek te weinig inzicht heeft in het doel van de straf en de belangen die daarmee gepaard gaan.

<sup>136</sup> Zie ook EHRM 4 oktober 2007, nr. 42402/04 (*Ohland-Andersen AB*). In deze zaak bracht de betrokkene wel een (overige) strafverminderende omstandigheid naar voren (het betrof een ingewikkelde fiscale kwestie) die door de nationale opvolgende gerechtelijke instanties verschillend werd gewaardeerd. Volgens het EHRM was dit juist een teken van de genuanceerdheid van het onderzoek door de nationale rechters.

bij rechtzoekende niets te halen viel.<sup>137</sup> Sterker nog, de lokale belastingautoriteiten hebben specifiek onderzoek gedaan naar de mogelijkheid van verhaal.<sup>138</sup>

De uitspraak van het EHRM in de casus Västberga Taxi AB lijkt mij van belang voor zowel het Nederlandse fiscale bestuurlijke boeterecht als het Nederlandse strafrecht. Zowel de fiscale verzuimboeten als de strafrechtelijke overtredingen bevatten eveneens niet de delictsbestanddelen opzet of grove schuld en in beide rechtsgebieden kan tot op zekere hoogte bewijs geleverd worden met behulp van vermoedens. De door het EHRM ontwikkelde rechtsnorm voor het uitvoeren van het straftoemingsonderzoek geldt dus voor de strafrechter en de bestuursrechter. Deze rechtsnorm heeft naar mijn mening ook betrekking op het straftoemingsonderzoek zoals dat door de inspecteur moet worden uitgevoerd. Ook hij moet dus in elk individueel geval een genuanceerd en niet te restrictief onderzoek doen naar strafverminderende omstandigheden.

#### 3.4.4.4 Recommendation 'Consistency in sentencing'

Naast een beschrijving van verschillende wijzen van straftoemeting en van strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden, bevat de Recommendation ook aanwijzingen voor zorgvuldig onderzoek naar strafbeïnvloedende omstandigheden:

*"The factual basis for sentencing should always be properly proved. Where a court wishes to take account, as an aggravating factor, of some matter not forming part of the definition of the offence, it should be satisfied that the aggravating factor is proved beyond reasonable doubt and before a court declines to take account of a factor advanced in mitigation, it should be satisfied that the relevant factor does not exist."*<sup>139</sup>

De Recommendation maakt dus een onderscheid tussen strafbeïnvloedende omstandigheden die onderdeel uitmaken van de delictsomschrijving (de geschreven strafbeïnvloedende omstandigheden) en strafbeïnvloedende omstandigheden die daarin niet zijn opgenomen, de ongeschreven strafbeïnvloedende omstandigheden. Volgens de toelichting op de bovenstaande passage zou de bewijslastverdeling bij geschreven strafbeïnvloedende omstandigheden op eenzelfde wijze moeten verlo-

<sup>137</sup> Het draagkrachtbeginsel zoals dat door het Comité van Ministers van de Raad van Europa zo duidelijk was verwoord, is in het Zweedse rechtsbestel dus blijkaar nog niet echt doorgedrongen.

<sup>138</sup> "The Office noted that an investigation had revealed that the first applicant owned no property that could be seized in order to cover the debts in question." (par. 21); "Moreover, due to its lack of assets, the first applicant would have been declared bankrupt on the basis of the tax debt alone." (par. 121); "The Government contended that the first applicant had had hardly any assets at all at the time of the declaration of bankruptcy and, in view of its financial situation, would have been declared bankrupt in any event on account of the taxes assessed by the Tax Authority." (par. 125); EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97, (Västberga Taxi AB).

<sup>139</sup> Recommendation No. R (92) 17, onderdeel C, letter 3, p. 9.

pen als bij andere onderdelen van de delictsomschrijving.<sup>140</sup> De vraag was vervolgens aan welke bewijsstandaarden de *ongeschreven*, strafbeïnvloedende omstandigheden moeten voldoen. Deze vraag heeft het Comité beantwoord door te stellen dat ongeschreven, *strafverzwarende* omstandigheden 'beyond reasonable doubt' bewezen moeten worden en dat gestelde ongeschreven, *strafverminderende* factoren buiten beschouwing kunnen worden gelaten als de zekerheid is verkregen dat de relevante factor zich niet heeft voorgedaan. Met betrekking tot deze laatste categorie wordt in de toelichting nog vermeld dat daartoe wordt overgegaan 'after investigating the matter and/or giving the offender the opportunity to adduce evidence on the issue'.<sup>141</sup> Als de verdachte dus melding maakt van een relevante strafverminderende omstandigheid die geen onderdeel uitmaakt van de delictsomschrijving, dan kan de rechter dat niet zonder meer terzijde schuiven. Hij is in een dergelijk geval verplicht om die omstandigheid nader te onderzoeken en in voorkomende gevallen de verdachte in de gelegenheid te stellen zijn stelling nader te onderbouwen.

#### *Relatie met onschuldpresumptie*

Het Comité verwijst bij de mogelijke onbalans tussen het bewijs van geschreven en ongeschreven strafbeïnvloedende omstandigheden naar het verband tussen het bewijs van strafbeïnvloedende omstandigheden en de onschuldpresumptie van het tweede lid van artikel 6 EVRM. De 'fairness' van de gehele strafprocedure zou in het gedrang kunnen komen wanneer er voor ongeschreven, strafverzwarende omstandigheden slechts geringe bewijsdrempels zouden gelden. Immers zou dan een belangrijk deel van het bewijsrisico van die omstandigheden voor rekening van de verdachte komen, terwijl hij juist in de strafprocedure op grond van de onschuldpresumptie vrijwel geen bewijslast hoort te dragen.<sup>142</sup> De onschuldpresumptie van artikel 6, lid 2 EVRM geeft dus mede een invulling aan de rechtsnormen die gelden voor de bewijsvoering van strafbeïnvloedende omstandigheden.<sup>143</sup>

#### *Relevantie voor fiscale bestuurlijke boeten*

Het voorgaande roept de vraag op in hoeverre de richtlijnen van het Comité van Ministers tevens betrekking hebben op de bestuurlijke boetepraktijk. Daarbij wordt opgemerkt dat het 'slechts' aanbevelingen zijn; zowel verdachten als belastingplichtigen kunnen er geen direct beroep op doen. Dit neemt echter niet weg dat de richtlijnen wel degelijk een invulling geven aan een consistente straftoemeteringspraktijk in de zin van artikel 6 van het EVRM. Zo hebben de richtlijnen in Nederland onder meer geleid tot de uitvaardiging van strafvorderingsrichtlijnen voor het OM en oriëntatiepunten voor straftoemeting voor de strafrechter. Deze normerende werking zou zich naar mijn mening niet moeten beperken tot het strafrechtelijke

140 "Fairness demands that factors which have a substantial effect on the sentence should be proved, if the defendant disputes them, to the same standard as the elements of the offence itself." (Recommendation No. R (92) 17, p. 32).

141 Recommendation No. R (92) 17, p. 32.

142 Zie ook Nijboer, p. 163 e.v..

143 Zie ook Schoep, p. 42-43.

domein. Bestuurlijke boeten zijn immers ook bestraffende sancties en vallen daarvoor eveneens onder het bereik van artikel 6 EVRM.<sup>144</sup> En zoals uit de richtlijn zelf ook volgt, is het 'one of the fundamental principles of justice that like cases should be treated alike'.<sup>145</sup> Met andere woorden, niet valt in te zien waarom een strafrechter bijvoorbeeld bij fiscale fraude bij het bepalen van een strafrechtelijke geldboete andere uitgangspunten hanteert dan de inspecteur die een vergrijpboete oplegt voor een soortgelijk geval. De eis van consistentie beperkt zich immers niet tot één rechtsgebied, maar heeft te gelden voor al het recht dat geraakt wordt door het beginsel waarvoor de consistentie-eis heeft te gelden.

In het licht van het voorgaande is het van belang dat de richtlijnen op onderdelen specifieke aandacht besteden aan geldboeten ('fines'): "So far as fines concerned [...], as a matter of principle, every fine should be within the means of the offender on whom it is imposed".<sup>146</sup> Hieruit volgt dat het Comité de draagkracht van de overtreder als principekwestie ziet bij het bepalen van de hoogte van 'every fine'. Uit oogpunt van een consistente rechtspraktijk zou de uitwerking van het draagkrachtbeginsel in het strafrecht en het bestuurlijke boeterecht dus een zekere gelijkenis moeten vertonen, althans, daar waar het om gelijke gevallen gaat (zie onderdelen 5.4.3.10 en 6.4.7.1).

#### 3.4.4.5 Europees Handvest en Hof van Justitie

Voor wat betreft het onderzoek naar strafbeïnvloedende factoren bij bestuurlijke boeten lijken op voorhand de artikelen 17, 41, 47, 48 en 49 van het Handvest van belang.

##### *Artikel 41 Handvest*

In artikel 41 van het Handvest is het recht op behoorlijk bestuur vastgelegd. Deze bepaling kent geen pendant in het EVRM en ziet volgens de toelichting met name op de in het tweede lid genoemde rechten en beginselen: het hoorrecht, het inzage-recht en het motiveringsbeginsel (zie hoofdstuk 7). Het – vrij algemeen geformuleerde – onpartijdigheidsbeginsel is opgenomen in het eerste lid van artikel 41 Handvest en luidt als volgt: "Eenieder heeft er recht op dat zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn door de instellingen, organen en instanties van de Unie worden behandeld".

De onpartijdigheid van het bestuur en de behandeling binnen een redelijke termijn zijn door de werking van artikel 6, lid 1 EVRM bekende fenomenen bij het opleggen van bestuurlijke boeten, maar de billijkheidseis lijkt, althans qua woordkeus, nieuw. Ik had het woord 'eerlijk' verwacht,

144 De Hoge Raad is van mening dat alle fiscale bestuurlijke boeten – dus ongeacht de hoogte ervan – als "criminal charges" moeten worden aangemerkt (HR 19 juni 1985, BNB 1986/29, HR 7 september 1988, BNB 1988/1988/298 en HR 24 januari 1990, BNB 1990/287).

145 Recommendation No. R (92) 17, p. 5.

146 Recommendation No. R (92) 17, p. 8.



maar in de Nederlandse vertaling is blijkbaar gekozen voor 'billijk' als vertaling van 'fair' (Eng.) of 'équitable' (Fr.).<sup>147</sup> Terwijl in de Engelse en Franse versie van het Handvest wordt aangeknoopt bij de bewoordingen van artikel 6 EVRM, hanteert de Nederlandse vertaling dus een andere term. Hoewel 'billijk' best een betere vertaling van de Engelse en Franse versies zou kunnen zijn, is er nu in de Nederlandse vertaling van het Handvest een taalkundig verschil in de behoorlijkheidseisen tussen gerechtelijke procedures ('eerlijk') en bestuurlijke voorprocedures ('billijk'). De toekomst zal moeten uitwijzen of beide begrippen ook in juridisch opzicht verschillend zullen worden uitgelegd.

Wellicht dat de 'billijkheid' van het bestuurshandelen mede richtinggevend kan zijn voor de mate van zorgvuldigheid van het straftoemingsonderzoek bij (fiscale) bestuurlijke boeten. Deze conclusie zou mijns inziens getrokken kunnen worden aan de hand van het oordeel van het Gerecht van eerste aanleg in de zaak Ventouris:

*"Billijkheids- en evenredigheidshalve, moeten maatschappijen die slechts aan één mededingsregeling hebben deelgenomen, minder streng worden gestraft dan de maatschappijen die aan alle litigieuze overeenkomsten hebben deelgenomen."*<sup>148</sup>

Overigens blijkt hieruit niet in hoeverre de billijkheid het straftoemingsonderzoek daadwerkelijk normeert. Wel heeft het Hof van Justitie op een later moment in de casus Chalkor beslist dat de Commissie een actieve onderzoeksrol heeft en dat het bij het opleggen van de boete een 'grondig onderzoek van de omstandigheden van de inbreuk [dient] te verrichten'.<sup>149</sup> Het Hof was deze mening toegedaan, omdat het in het verleden in andere zaken had geoordeeld dat een groot aantal factoren van belang is bij de vaststelling van de hoogte van de boete. Het aantal strafbeïnvloedende feiten en omstandigheden lijkt dus mede bepalend te zijn voor de scope van het straftoemingsonderzoek.

De toelichting op artikel 41 Handvest vermeldt dat het recht op behoorlijk bestuur tot stand is gekomen in de rechtspraak van de Unie. De rechtspraak waar de toelichting naar verwijst, geeft slechts een beperkte indicatie van de mogelijke inhoud en reikwijdte van het begrip 'billijk' in relatie tot de onderzoeksverplichtingen van een bestuursorgaan. Wel blijkt uit de aangehaalde jurisprudentie dat het beginsel van behoorlijk bestuur eveneens een onderzoeksplicht inhoudt. Zo oordeelde het Gerecht onder meer, dat "de verplichting van de Commissie om een beschikking met alle vereiste zorgvuldigheid voor te bereiden en de beschikking te geven op basis van alle gegevens die van invloed kunnen zijn voor het resultaat, in het bijzonder voortvloeit uit het beginsel van behoorlijk bestuur, het legaliteitsbeginsel en het beginsel van gelijke behandeling".<sup>150</sup> Ook brengt volgens het Hof van Justitie het beginsel van behoorlijk bestuur de verplichting voor het betreffende

147 Volgens de Van Dale betekent 'fairly' overigens zowel 'eerlijk' als 'billijk' en de Franse term 'équitable' wordt ook wel vertaald als 'rechtvaardig' of 'billijk'.

148 Gvea 11 december 2003, T-59/99, r.o. 219 (Ventouris).

149 HvJ 8 december 2011, C-386/10, r.o. 56-58 en 76 (Chalkor). Hoewel het Hof niet expliciet verwijst naar artikel 41 Handvest, geeft het m.i. daar wel concreet invulling aan door een concreet gedragsvoorschrift te formuleren voor de Commissie (het bestuur in deze).

150 Gvea 9 juli 1999, T-231/97, r.o. 41 (NEC), verwijst daarbij naar een eerdere uitspraak van het Gerecht van eerste aanleg van 19 maart 1997, T-73/95, r.o. 32 (Oliveira).

bestuursorgaan met zich dat 'alle relevante gegevens van het geval zorgvuldig en onpartijdig' worden onderzocht.<sup>151</sup>

Daarnaast is er in de jurisprudentie ook aandacht voor de verhouding tussen de onderzoeksbevoegdheden van het bestuur in het vooronderzoek en het verdedigingsrecht van betrokkenen bij het opleggen van administratieve sancties.<sup>152</sup>

Overigens richt artikel 41 van het Handvest zich enkel tot 'de instellingen, organen en instanties van de Unie'. Een belastingplichtige kan zich dus niet voor een nationale rechter beroepen op toepassing van deze bepaling als hij van mening is dat de inspecteur deze geschonden heeft.<sup>153</sup> Dat neemt niet weg dat in een dergelijk geval vermoedelijk wel een beroep kan worden gedaan op het achterliggende (ongeschreven) beginsel, althans indien en voor zover de inspecteur het recht van de Unie ten uitvoer brengt (artikel 51, lid 1 Handvest).<sup>154</sup>

Terwijl artikel 41 Handvest het beginsel van behoorlijk bestuur vorm geeft – en het dus ziet op het handelen door het bestuur – richt het 'fair trial'-beginsel van het tweede lid van artikel 47 Handvest zich in beginsel tot de rechterlijke macht. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft in een bestuursrechtelijke asielfcasus deze scheiding onderstreept.<sup>155</sup> Beide artikelen zien echter onder meer op het verwezenlijken van het beginsel van een (materiële) evenredige belangenafweging. De belanghebbende die de onevenredigheid van een bestuurlijke boete bij het Hof van Justitie aan de kaak wil stellen, doet er – indien hij problemen heeft met zowel het bestuurlijke als het gerechtelijke onderzoek naar strafbeïnvloedende omstandigheden – dus goed aan zich op artikel 41 én artikel 47 (en ook het derde lid van artikel 49) te beroepen.

#### *Artikel 47 Handvest*

Artikel 47, lid 2 Handvest codificeert het fair trial-beginsel voor het Unierecht en correspondeert met het eerste lid van artikel 6 EVRM. Het toepassingsbereik van artikel 47, lid 2 Handvest is echter ruimer dan dat van artikel 6, lid 1 EVRM, omdat het zich niet beperkt tot 'civil rights and obligations or of any criminal charge'. Ook zuiver bestuursrechtelijke zaken – waaronder fiscale – vallen dus binnen de scope van het tweede lid van artikel 47 Handvest.

De jurisprudentie van het EHRM met betrekking tot een effectieve rechtsbescherming op grond van artikel 6 EVRM speelt volgens de toelichting nadrukkelijk een rol

<sup>151</sup> Zie HvJ 21 november 1991, C-269/90, r.o. 14 (TU München).

<sup>152</sup> Zie HvJ 18 oktober 1989, C-374/87, r.o. 33 (Orkem), waarin verwezen wordt naar HvJ 21 september 1989, C-46/87 en 227/88, r.o. 15 (Hoechst). In dit laatste arrest wordt nog verder terugverwezen naar HvJ 9 november 1983, C-322/81, r.o. 7 (Michelin).

<sup>153</sup> Dit volgt ontegenzeggelijk uit de antwoorden van het Hof van Justitie op prejudiciële vragen van de Raad van State (HvJ 17 juli 2014, C-141/12 en C-372/12, de zaak Y.S.).

<sup>154</sup> Vgl. Hoge Raad 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1667, in vervolg op HvJ 3 juli 2014, C-129/13 en C-130/13 (Kamino en Datema). Zie ook De Bleeck e.a., p. 30.

<sup>155</sup> ABRvS 19 juli 2011, nr. 201100226/1/V2, r.o. 2.6.4 (ECLI:NL:RVS:2012:BR3782, AB 2011, 260, met noot Widdershoven). Zie ook aantekening 33.6.4 bij Onderdeel 4. 'Fiscale implicaties van het EU-recht' (Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht).

bij de invulling van artikel 47 Handvest.<sup>156</sup> Beide bepalingen zullen dus in zekere zin een vergelijkbare rechtsnormatieve invloed uitoefenen. Er is echter wel een verschil tussen het EVRM en het Handvest daar waar het om normering van bestuurs-handelingen bij het opleggen van bestuurlijke boeten gaat. In het Handvest verloopt dit immers via artikel 41, terwijl het EHRM dit schaart onder de open 'criminal charge'-norm van artikel 6 EVRM. Het is dus nog maar de vraag in hoeverre de jurisprudentie van het EHRM op grond van artikel 6 EVRM met betrekking tot de evenredigheid van bestuurlijke boeten kan worden doorvertaald naar artikel 47 Handvest, dat exclusief ziet op de gerechtelijke fase.

Het Hof van Justitie (zaak Chalkor) is van mening dat artikel 47 van het Handvest uitvoering geeft aan de bescherming die wordt verleend door artikel 6, lid van het EVRM. Ook leidt het uit de eerstgenoemde bepaling af, dat een grondig onderzoek in de bestuurlijke fase dient plaats te vinden als een groot aantal factoren van belang is bij de straftoemeting.<sup>157</sup>

Artikel 47 Handvest komt in de rechtspraak van de Unie ook een enkele keer naar voren bij vragen omtrent de bewijsvoering rondom boeten. Zo vond het Gerecht van eerste aanleg het 'fair' dat de Commissie voor het bewijs van het begaan van het beboetbare feit gebruik maakte van de verklaringen van andere beschuldigde ondernemingen. Volgens het Gerecht zou anders de bewijslast voor de Commissie te zwaar worden. Het overwoog daarbij overigens ook dat als dergelijke verklaringen door verschillende medebeschuldigde ondernemingen worden betwist, dit 'evenwel geen genoegzaam bewijs van de betrokken feiten [kan] vormen indien zij niet door andere bewijzen wordt gestaafd'.<sup>158</sup>

#### *Artikel 48 Handvest*

De onschuldpresumptie is opgenomen in artikel 48, lid 1 van het Handvest. Ook deze bepaling richt zich volgens de toelichting op de vergelijkbare bepaling in het EVRM, zijnde het tweede lid van artikel 6. Zo komt uit de rechtspraak van de Unie naar voren dat de onschuldpresumptie met zich brengt dat de rechten van de verdediging moeten worden geëerbiedigd, ook in administratieve procedures die tot een sanctie kunnen leiden.<sup>159</sup> Deze rechten mogen niet (onherstelbaar) worden veronachtzaamd, bijvoorbeeld bij een voorafgaand onderzoek.<sup>160</sup> De onschuldpresumptie is dusdanig belangrijk dat het reeds in de fase van het vooronderzoek moet worden geëerbiedigd.<sup>161</sup>

<sup>156</sup> Zie HvJ EU 18 maart 2010, C-317-320/08 (Alassini e.a.), AB 2010/157, met noot Widdershoven en bijvoorbeeld ook Gvea 13 juni 2011, T-138/07 (Schindler Holding). Ook de nationale rechter lijkt hier in beginsel van uit te gaan: CRvB 13 oktober 2010, nr. 10/2968 WW (ECLI:NL:CRVB:2011:BO1242; AB 2011/44, met noot Bröring).

<sup>157</sup> HvJ 8 december 2011, C-386/10, r.o. 51, 56-58 en 76 (Chalkor). Zie ook NJ 2012, 140, met noot Mok.

<sup>158</sup> Gvea 13 juli 2011, T-138/07, r.o. 57 (Schindler Holding).

<sup>159</sup> HvJ 9 november 1983, C-322/81, r.o. 7 (Michelin).

<sup>160</sup> HvJ 21 september 1989, C-46/87 en C-227/88, r.o. 15 (Hoechst).

<sup>161</sup> HvJ 18 oktober 1989, C-374/87, r.o. 33 (Orkem).

Net als zijn pendant in het EVRM, is artikel 48, lid 1 Handvest een bepalende factor bij de verdeling van de bewijslast en de vormgeving van het onderzoek. Daarbij is van belang dat in het mededingingsrecht net als in het (fiscale) bestuursrecht de vrijbewijnsleer geldt.<sup>162</sup> De Commissie kan de bewijsvoering van een inbreuk baseren 'op elk nuttig element' en dus ook op materiaal dat is verkregen in het voorgaande onderzoek waaraan de betrokkene verplicht is zijn medewerking te verlenen.<sup>163</sup> Ook het gebruik van vermoedens is toegestaan.<sup>164</sup> Eventuele twijfel over het begaan van de inbreuk dient in het voordeel van betrokkene te gelden.<sup>165</sup> Is de Commissie in het bewijs geslaagd, dan is het aan de betrokkene om tegenbewijs te leveren. Dit levert geen ongeoorloofde omkering van de bewijslast op en is geen schending van de onschuldpresumptie.<sup>166</sup> Het tegenbewijs moet van een zodanig gehalte zijn dat "de door haar aangevoerde omstandigheid zich heeft voorgedaan en dat deze omstandigheid afbreuk doet aan de bewijskracht van het bewijs waarop de Commissie zich baseert, tenzij een dergelijk bewijs niet kan worden geleverd ten gevolge van het gedrag van de Commissie zelf".<sup>167</sup>

De bewijsregels in het mededingingsrecht die gelden voor het vaststellen van de inbreuk, zoals het gebruik van vermoedens, werken in voorkomende gevallen eveneens door naar de strafmaat:

*"De Commissie dient nauwkeurige en onderling overeenstemmende bewijzen aan te voeren die de vaste overtuiging kunnen dragen dat de inbreuk is gepleegd [...]. Niettemin hoeft niet elk door de Commissie aangevoerd bewijs noodzakelijkerwijs voor elk onderdeel van de inbreuk aan deze criteria te voldoen. Het is voldoende dat de door haar aangevoerde bundel aanwijzingen [...], in haar geheel beschouwd, aan dit vereiste voldoet [...]. Aangaande de duur van de inbreuk eist de rechtspraak dat de Commissie bij het ontbreken van bewijsmateriaal waarmee de duur van een inbreuk rechtstreeks kan worden aangetoond, zich ten minste baseert op bewijzen betreffende feiten die zich zo kort na elkaar hebben voorgedaan dat redelijkerwijs kan worden aangenomen dat deze inbreuk tussen twee welbepaalde tijdstippen zonder onderbreking heeft voortgeduurd [...]."*<sup>168</sup>

#### Artikel 49, derde lid Handvest

Het evenredigheidsbeginsel bij bestraffing is in het Handvest – anders dan in het EVRM – expliciet vastgelegd, en wel in het derde lid van artikel 49. Dit luidt: "De zwaarte van de straf mag niet onevenredig zijn aan het strafbare feit." Volgens de toelichting behelst deze bepaling "het algemene beginsel van de evenredigheid van strafbare feiten en straffen, dat is vastgelegd in de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben en in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen."

<sup>162</sup> Gvea 17 mei 2013, T-154/09, r.o.102 (MRI) en de aldaar aangehaalde jurisprudentie.

<sup>163</sup> Gvea 13 juli 2011, T-138/07, r.o. 163 (Schindler Holding).

<sup>164</sup> Zie o.a. HvJ 7 januari 2004, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P, C-219/00 P, r.o. 55-57 (Aalborg Portland e.a.), Gvea 8 juli 2004, T-67/00, T-68/00, T-71/00 en T-78/00, r.o. 180 (JFE Engineering e.a.) en Gvea 27 september 2012, T-360/06, r.o. 47-49 (Heijmans).

<sup>165</sup> HvJ 22 november 2012, C-89/11 P, r.o. 72 (E.ON Energie).

<sup>166</sup> HvJ 8 juli 1999, C-253/92 P, r.o. 181 (Montecatini).

<sup>167</sup> HvJ 22 november 2012, C-89/11 P, r.o. 76 (E.ON Energie).

<sup>168</sup> Gvea 17 mei 2013, T-154/09, r.o.103 (MRI) en de aldaar aangehaalde jurisprudentie.

Strafrechtelijke straffen en bestuurlijke boeten zijn in voorkomende gevallen onderworpen aan het in artikel 49 gecodificeerde evenredigheidsbeginsel.<sup>169</sup> Dit geldt eveneens voor fiscale bestuurlijke boeten, althans voor zover deze onder het toepassingsbereik van het Handvest vallen (dat geldt in ieder geval voor boeten met betrekking tot de omzetbelasting). Vooralsnog lijkt de bepaling echter weinig handvatten te bieden voor normering van het straftoemingsonderzoek. De Unierechters laten de straftoemering van fiscale bestuurlijke boeten en strafrechtelijke straffen over aan de nationale rechters.<sup>170</sup> Als de Unierechter, bijvoorbeeld in mededingingszaken, geacht wordt zelf een oordeel te hebben over de strafmaat, dan blijft het vooralsnog bij de vrij algemene constatering dat het vaststellen van een geldboete 'geen nauwkeurige wiskundige operatie is'.<sup>171</sup> Zie onderdeel 3.4.5.3 voor een inhoudelijke behandeling van het evenredigheidsbeginsel van het derde lid van artikel 49 Handvest.

Overigens volgt uit nationale rechtspraak dat artikel 49, lid 3 Handvest mede ziet op de bepaling van de draagkracht van betrokkene.<sup>172</sup>

### 3.4.5 Evenredigheid

#### 3.4.5.1 EVRM en EHRM, het eigendomsrecht

Het EVRM maakt geen melding van het evenredigheidsbeginsel in die zin dat het expliciet voorschrijft dat de zwaarte van de sanctie in verhouding moet staan tot de overtreding. Het evenredigheidsbeginsel maakt impliciet onderdeel uit van het EVRM.<sup>173</sup> Overwegingen van het EHRM omtrent evenredige bestraffing zijn dan ook onder meer terug te vinden bij een beroep op artikel 3,<sup>174</sup> artikel 5,<sup>175</sup> artikel 6,<sup>176</sup> artikel 11<sup>177</sup> en artikel 1 EP.<sup>178</sup>

Dit onderzoek richt zich op een specifiek soort straf, namelijk de geldstraf. In onderdeel 3.4.4.2 is reeds ingegaan op de betekenis van het 'fair trial'-beginsel

169 Zie ook Barkhuysen/Bos, p. 8.

170 Zie voor een omzetbelastingcasus: HvJ 29 juli 2010, C-188/09, r.o. 38 (Profaktor Kulesza). Zie ook Lensing, p. 25.

171 Gvea 17 mei 2013, T-154/09, r.o. 347-348 (MRI).

172 Rechtbank Rotterdam 21 juni 2011, nr. AWB 11/1444 VBC T2 (ECLI:NL:RBROT:2011:BQ8872; AB 2011/211, met noot Affourtit en Beijering-Beck). Zie ook onderdeel 5.5 omtrent onderzoek naar draagkracht.

173 EHRM 23 juli 2002, appl.no. 34619/97, r.o. 54 (Janosevic).

174 EHRM 11 april 2006, appl.no. 19324/02 (Léger) en EHRM 10 juli 2001, appl.no. 33394/96 (Price).

175 EHRM 27 juli 2010, appl.no. 28221/08 (Gatt).

176 Zie onderdelen 3.4.4.1, 3.4.4.2 en 3.4.4.4.

177 EHRM 2 oktober 2012, appl.no. 1484/07 (Kakabadze).

178 EHRM 6 november 2008, appl.no. 30352/03 (Ismayilov). Zie ook EHRM 11 januari 2007, appl.no. 35533/04 (Mamidakis), alwaar een boete van € 3 mln. en een boete-aansprakelijkstelling van bijna € 5 mln onevenredig werd geacht, omdat 'the imposition of the fine in question had dealt such a blow to the applicant's financial situation that it amounted to a disproportionate measure in relation to the legitimate aim pursued' (volgens de 'information note' bij betreffend arrest).

voor de zorgvuldigheid van het onderzoek naar een evenredige geldstraf. Uit de rechtspraak van het EHRM komt echter naar voren dat geldelijke straffen ook andere rechten en vrijheden kunnen beknotten dan het recht op een eerlijke behandeling. Zo kan een geldstraf een inbreuk opleveren op de vrijheid van meningsuiting van artikel 10 van het EVRM.<sup>179</sup> Ook kan een geldstraf strijdig zijn met het eigendomsrecht, zoals verwoord in artikel 1 van het Eerste Protocol (EP) bij het EVRM.<sup>180</sup> Vanwege het doel van dit onderzoek beperk ik mij tot de evenredigheidsstoets die het EHRM uitvoert bij vermeende inbreuken op het eigendomsrecht door (hoge) geldboeten.<sup>181</sup>

Artikel 1 van het EP regelt kortweg het recht van een individu op het ongestoorde genot van zijn eigendom. Het artikel valt uiteen in drie te onderscheiden regels: het beginsel van ongestoord eigendomsgeenot (eerste volzin van het eerste lid), de bescherming tegen ontneming van eigendom (tweede volzin van het eerste lid) en de mogelijkheid van regulering van eigendom (tweede lid). Volgens het EHRM moet de eerste regel gezien worden als een verwoording van het algemene beginsel, en de twee volgende regels zijn daar een uitwerking van.<sup>182</sup>

Bij de beoordeling van een eventuele onrechtmatige inbreuk op het algemene eigendomsrecht van de eerste volzin van het eerste lid van artikel 1 EP, onderzoekt het hof of de staat een eerlijke belangenafweging ('fair balance') heeft gemaakt tussen het algemene belang en de bescherming van het individuele eigendomsbelang.<sup>183</sup> Volgens het hof kan een boete onrechtmatig zijn, wanneer deze een buitensporige last ('excessive burden') voor de betrokkene vormt of wanneer de boete een fundamentele inbreuk op zijn financiële positie met zich brengt.<sup>184</sup> Van belang is dat met de boete, het middel, een legitiem doel ('legitimate aim') wordt nagestreefd. Staten hebben daarbij een ruime beoordelingsvrijheid,<sup>185</sup> waarbij wordt aangetekend dat de keuze voor een boete, in plaats van voor een andere sanctie, onderdeel van deze 'wide margin of appreciation' uitmaakt.<sup>186</sup> Mede als gevolg van deze ruime beoordelingsmarge komt het hof, net als bij de strafrechtelijke niet-geldelijke straffen, niet snel tot het oordeel dat een (fiscale) boete excessief

179 Zie bijvoorbeeld EHRM 20 april 2004, appl.no. 60115/00 (Amihalachioaie), EHRM 19 april 2011, appl.no. 3316/04 (Bozhkov), EHRM 19 april 2011, appl.no. 22385/03 (Kasabova), EHRM 18 september 2012, appl. no. 39660/07 (Lewandowska-Malec). Ook een bestuurlijke boete kan een inbreuk op artikel 10 EVRM opleveren (EHRM 21 juli 2011, appl. nos. 32181/04 en 35122/05, par. 191 (Sigma)).

180 Zie bijvoorbeeld EHRM 21 maart 2006, appl.no. 70074/01 (Valico) en EHRM 14 februari 2006, appl.no. 53434/99 (Paulow).

181 Zie voor een voorbeeld voor een hypothetisch geval: EHRM 28 juni 2011, appl.no. 577/11 (Het Financieel Dagblad). In deze casus stelde Het Financieel Dagblad dat de opgelegde boeten zo hoog waren dat de persvrijheid gevaar liep.

182 Zie bijvoorbeeld EHRM 20 september 2011, appl.no. 14902/04, par. 554 (Yukos).

183 Zie bijvoorbeeld EHRM 23 september 1982, Series A, no. 52, para. 69 en 73 (Sporrong and Lönnroth).

184 EHRM 3 juli 2003, appl.no. 38746/97, par. 32 (Buffalo).

185 Zie bijvoorbeeld EHRM 16 september 2003, appl.no. 60243/00 (Balaz).

186 Zie bijvoorbeeld EHRM 21 maart 2006, appl.no. 70074/01 (Valico).

is.<sup>187</sup> Zelfs niet wanneer het zelf tot de conclusie komt dat de boeten in kwestie zeer hoog zijn.<sup>188, 189</sup>

Het voorgaande neemt echter niet weg dat artikel 1 EP een invulling lijkt te geven aan het evenredigheidsbeginsel bij beboeting. Doel en middel moeten worden geduid en met elkaar in overeenstemming zijn, zodat het tevens een aanzet geeft voor de in acht te nemen strafbeïnvloedende omstandigheden (zie het volgende hoofdstuk).

Het recht op eigendom is eveneens vastgelegd in artikel 17 Handvest. Volgens de toelichting op dit artikel stemt het overeen met de bepaling van artikel 1 EP bij het EVRM.<sup>190</sup> Daarnaast vermeldt de toelichting dat 'dit recht dezelfde inhoud en reikwijdte [heeft] als het door het EVRM gewaarborgde recht en de door het EVRM toegestane beperkingen mogen niet worden overschreden'.<sup>191</sup> Hoewel mij nog geen jurisprudentie bekend is van het Hof van Justitie, kan ik mij voorstellen dat in de toekomst een vergelijkbare trend in de rechtspraak te zien zal zijn als bij het EHRM inzake mogelijke schendingen van artikel 1 EP.<sup>192</sup> Vooralsnog biedt het weinig aanknopingspunten voor normering van het onderzoek naar strafbeïnvloedende omstandigheden.

### 3.4.5.2 Recommendation 'Consistency in sentencing'

In de Recommendation worden verschillende grondslagen of doelstellingen van straffen aangehaald, zoals afschrikking, resocialisatie en bescherming.<sup>193</sup> De aanbevelingen geven echter geen uitsluitstel over een meer omlijnde hoofddoelstelling van bestraffing of straftoemeting,<sup>194</sup> of over de uitwerking en toepassing van de genoemde doelstellingen bij de straftoemeting. Wel wordt de relevantie van het proportionaliteitsbeginsel als volgt onder woorden gebracht:

*"There is one overall limit which should be respected, whatever other rationale or rationales of sentencing may be declared. This is the limit set by the principle of proportionality between the seriousness of the particular offence and the severity of the sentence imposed. It is a principle of justice*

187 Zie bijvoorbeeld EHRM 28 maart 2006, appl.no. 34496/04 (Ekelöf) en EHRM 16 januari 2007, appl. no. 19402/03 (Provectus). En m.b.t. een vergelijkbare Finse zaak: EHRM 14 februari 2006, appl.no. 53434/99 (Paulow).

188 Zie bijvoorbeeld EHRM 28 juni 2011, appl.no. 577/11 (Het Financieele Dagblad) of EHRM 21 maart 2006, appl.no. 70074/01 (Valico). Zie voor een hoge fiscale bestuurlijke boete: EHRM 5 januari 2010, appl. no. 13102/04, par. 34 (Impar).

189 Zie ook EHRM 2 februari 2010, appl.no. 32798/06 (Monedero), o.a. behandeld door Pauwels, MBB 2012/02.

190 De in het tweede lid van artikel 17 Handvest genoemde bescherming van intellectueel eigendom, laat ik buiten beschouwing.

191 Zie ook Barkhuysen/Bos, p. 21/22.

192 Voor de nationale belastingrechter is artikel 17 van het Handvest slechts een enkele keer opgeworpen; zie bijvoorbeeld Rechtbank Breda 31 augustus 2012, nr. 12/1361 (ECLI:NL:RBBRE:2012:BX9479; NTFR 2013, 383, met noot Verstijnen) waarbij belanghebbende de heffing van overdrachtsbelasting betwistte (zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 11 maart 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:2028).

193 Recommendation No. R (92) 17, p. 20.

194 Zie Schoep, p. 40.

*that individuals should not be subjected to sentences of severity which exceeds the limit of proportionality on the facts of the offence or offences of which they stand convicted.”*<sup>195</sup>

Volgens de Recommendation vormt de proportionaliteit tussen feit en straf dus een op de rechtvaardigheid terug te voeren, limiterend beginsel.

#### 3.4.5.3 Europees Handvest en Hof van Justitie

Het evenredigheidsbeginsel bij bestraffing is expliciet vastgelegd in het derde lid van artikel 49 (zie hiervoor onderdeel 3.4.4.5). Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie en het Gerecht van eerste aanleg houdt dit in dat ‘geldboeten niet onevenredig mogen zijn aan het nagestreefde doel [...] en dat het bedrag van de geldboete [...] evenredig moet zijn aan de inbreuk, in haar geheel beschouwd, waarbij met name rekening dient te worden gehouden met de zwaarte ervan’.<sup>196</sup> Aangenomen mag worden dat het evenredigheidsbeginsel van het derde lid van artikel 49 Handvest eveneens van toepassing is op het Nederlandse fiscale bestuurlijke boete-recht, althans voor zover dergelijke boeten zien op naleving van bepalingen van unierechtelijke aard,<sup>197</sup> of wanneer de boeten indruisen tegen de verdragsrechtelijke vrijheden.<sup>198</sup>

Het Hof van Justitie laat zich over het algemeen niet uit over de hoogte van een boete in een specifiek geval. Dit laat het hof over aan de nationale rechter. In de casus Rodopi heeft het hof echter wel aanvullend een soort buitengrens geformuleerd met betrekking tot de hoogte van een boete in verhouding tot de met die boete na te streven doeleinden:

*“Het staat aan de nationale rechter om [...] te beoordelen of het bedrag van de opgelegde geldboete, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding, met name de termijn waarin de onregelmatigheid is rechtgezet, de ernst van deze onregelmatigheid en eventueel aan de belastingplichtige toerekenbare fraude of omzeiling van de toepasselijke wetgeving, niet verder gaat dan nodig is tot waarborging van de juiste inning van de belasting en voorkoming van fraude.”*<sup>199</sup>

Hoewel het hof de beoordeling inzake de (on)evenredigheid van de boete in een concreet geval dus aan de nationale rechter overlaat, kan het er wel toe overgaan om de nationale rechter een duidelijke boodschap mee te geven. Zo ‘leek’ het hof een boete van 50% in een omzetbelastingcasus (Farkas) onevenredig, omdat de betrokken belastingdienst geen inkomsten was misgelopen en er geen sprake was van belastingfraude.<sup>200</sup>

<sup>195</sup> Recommendation No. R (92) 17, p. 21.

<sup>196</sup> Gvea 17 mei 2013, T-154/09, r.o. 347-351 en de daarin aangehaalde rechtspraak (MRI). Zie ook Gvea 3 maart 2011, T-117/07 en T-121/07, r.o. 235 en 298 en de aldaar aangehaalde jurisprudentie (Areva).

<sup>197</sup> HvJ 26 februari 2013, C-617/10, r.o. 24 e.v. (Åkerberg Fransson).

<sup>198</sup> HvJ 12 juli 2001, C-262/99, r.o. 67 (Louloudakis).

<sup>199</sup> HvJ 20 juni 2013, C-259/12 (Rodopi).

<sup>200</sup> HvJ 26 april 2017, C-564/15 (Farkas). Zie ook HvJ 17 juli 2014, C-272/13 (Equoland) en de in de overwegingen 32 tot en met 46 aangehaalde eerdere rechtspraak van het hof.



Slechts een enkele keer heeft de Europese rechter zich uitgelaten over de hoogte van een boete in relatie tot een met die boete na te streven doel. In de zaak *Degussa* was onder meer de verhoging van de boete op grond van een voldoende afschrikkende werking in het geding. Uit de overwegingen van het Gerecht van eerste aanleg in deze casus kan de conclusie worden getrokken dat i.c. de afschrikkende werking met name in de sleutel van het draagkrachtbeginsel wordt geplaatst. Met andere woorden, de boete moet op een zodanig hoog bedrag worden vastgesteld, dat de betrokkene het ook daadwerkelijk – in zijn portefeuille – voelt.<sup>201</sup>

Overigens zal het Hof van Justitie niet snel een boete onevenredig achten. Zo vond het hof een boete van 38 miljoen euro in een bepaald geval en gegeven de omstandigheden niet onevenredig, waarbij het mede overwoog dat het daartoe pas zal overgaan wanneer de boete “zodanig overdreven [is] dat de geldboete onevenredig is”.<sup>202</sup>

### 3.4.6 Motivering

#### 3.4.6.1 EVRM en EHRM

Het EHRM heeft in verschillende uitspraken overwogen dat artikel 6 EVRM eveneens ziet op de motivering van beslissingen van de rechterlijke macht. Daarbij wordt aangegeven dat deze motiveringsplicht “may vary according to the nature of the decision [and] can only be determined in the light of the circumstances of the case”.<sup>203</sup> Hieruit kan worden afgeleid dat voor beslissingen met een punitief karakter over het algemeen een zwaardere motiveringsverplichting geldt dan voor beslissingen die niet-punitief van aard zijn. Ook past deze graduele benadering bij de latere *Jussila*-uitspraak van het EHRM ten aanzien van de toepassing van rechtswaarborgen bij fiscale bestuurlijke boeten (zie onderdeel 3.4.2). Met andere woorden, voor bepaalde (lichte) verzuimboeten is de verplichting tot motivering vermoedelijk minder zwaar dan bij de (zware) vergrijpboeten.

Volgens het EHRM ziet de motiveringsverplichting op het garanderen van een behoorlijke rechtspleging. De motivering legitimeert de beslissing en stelt partijen en het publiek in staat om de beslissing te toetsen: “an authority is obliged to justify its activities by giving reasons for its decisions”.<sup>204</sup> Het is daarbij van belang dat uit de motivering blijkt dat de standpunten van partijen, zoals strafmaatverweren, zijn

201 Gvea 5 april 2006, T-279/02, r.o. 255 e.v. (*Degussa*).

202 HvJ 22 november 2012, C-89/11 P, r.o. 126 (*E.ON Energie*). De boete was opgelegd voor het verbreken van een zegel op een deur die toegang gaf tot een ruimte met te onderzoeken documenten.

203 EHRM 29 mei 1997, appl.no. 21522/93, r.o. 42 (*Georgiadis*).

204 EHRM 1 juli 2003, appl.no. 37801/97, r.o. 36 (*Suominen*).

gehoord.<sup>205</sup> Niet elk argument hoeft echter gedetailleerd te worden beantwoord;<sup>206</sup> uit de beslissing moet blijken dat de essentiële aspecten van de zaak zijn belicht.<sup>207</sup>

Daarnaast is een gemotiveerde beslissing een belangrijke voorwaarde voor het eventuele vervolgtraject:

*“Moreover, a reasoned decision affords a party the possibility to appeal against it, as well as the possibility of having the decision reviewed by an appellate body.”<sup>208</sup>*

De motivering van de beslissing, de laatste fase van het besluitvormingstraject, vormt dus niet alleen een afsluiting van het voorafgaande proces maar is tegelijkertijd een opmaat voor een eventuele juridische vervolgprocedure. Dat betekent dat de motiveringsplicht van artikel 6 EVRM zich vermoedelijk niet beperkt tot de gerechtelijke procedure, maar dat het in zekere mate ook van invloed zal kunnen zijn op het bestuurlijke voortraject. De motivering van de primaire boetebeschikking – of de uitspraak op bezwaar tegen de bestuurlijke boete – is immers mede richtinggevend voor de omvang van de verdere rechtsstrijd en kan dus niet geheel los gezien worden van de gerechtelijke vervolgprocedure.

#### 3.4.6.2 Recommendation ‘Consistency in sentencing’

De motiveringsplicht (‘giving reasons for sentences’) maakt ook onderdeel uit van de aanbevelingen van het Comité van Ministers van de Raad van Europa: “Courts should, in general, state concrete reasons for imposing sentences.”<sup>209</sup> Volgens de toelichting ziet deze algemene motiveringsverplichting niet alleen op de reguliere straf, maar ook op eventuele strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden:

*“The reasons must be concrete, that is, they must relate the particular sentence either to the normal sentence for that type of crime or to the declared rationales and policies of sentencing. The reasons should therefore identify any aggravating and mitigating features, and indicate the extent to which they have influenced the sentence.”<sup>210</sup>*

Eventuele strafverzwarende en/of strafverminderende omstandigheden zullen dus in de motivering moeten worden vermeld, waarbij tevens een indicatie moet worden gegeven van de waardering en weging daarvan.

205 EHRM 1 juli 2003, appl.no. 37801/97, r.o. 37 (Suominen).

206 EHRM 19 april 1994, Series A. no. 288, r.o. 61 (Van de Hurk).

207 EHRM 15 februari 2007, appl.no. 19997/02 (Boldea).

208 EHRM 22 februari 2007, appl.no. 1509/02, r.o. 58 (Tatishvili).

209 Recommendation No. R (92) 17, p. 10.

210 Recommendation No. R (92) 17, p. 35.

### 3.4.6.3 Europees Handvest en Hof van Justitie

In het Europees Handvest is de motiveringsplicht op twee plaatsen verankerd: in artikel 41 als beginsel van behoorlijk bestuur en in artikel 47 als beginsel van een behoorlijke rechtspleging.

#### *Artikel 41 Handvest*

Artikel 41, aanhef en lid 2, letter c van het Handvest omschrijft het motiveringsbeginsel als volgt: “Dit recht behelst met name de plicht van de betrokken diensten, hun beslissingen met redenen te omkleden.” Hoewel het eerste lid van artikel 41 Handvest aangeeft dat deze verplichting zich richt tot ‘de instellingen, organen en instanties van de Unie’, is inmiddels duidelijk dat ook lokale bestuursorganen hieraan zijn gehouden, althans, voor zover zij besluiten nemen die binnen de werkingssfeer van de Unie vallen (zie ook onderdeel 3.4.4.5).<sup>211</sup> Dit betekent bijvoorbeeld dat de belastingplichtige de inspecteur kan aanspreken op schending van het achterliggende motiveringsbeginsel met betrekking tot een bestuurlijke boete die is opgelegd bij een naheffingsaanslag omzetbelasting.

De motiveringsplicht van artikel 41 Handvest is in zekere zin de resultante van de rechtspraak van het Hof van Justitie en het Gerecht van eerste aanleg van vóór de inwerkingtreding van het Handvest. Daarbij wordt uitgegaan van de volgende algemene vertrekpunten:

*“De aan de motivering te stellen eisen moeten worden beoordeeld aan de hand van de omstandigheden van het geval. Het is niet noodzakelijk dat alle relevante omstandigheden feitelijk of rechtens in de motivering worden gespecificeerd, aangezien bij de vraag of de motivering van een handeling aan de vereisten van artikel 253 EG voldoet, niet alleen acht moet worden geslagen op de bewoordingen ervan, doch ook op de context waarbinnen de betrokken handeling is vastgesteld [...]”*<sup>212</sup>

Vooraf de jurisprudentie van het Gerecht van eerste aanleg met betrekking tot door de Europese Commissie opgelegde geldboeten in de mededingingssfeer – geldboeten die kunnen oplopen tot zeer grote bedragen – geeft een goed inzicht van de reikwijdte van de bestuurlijke motiveringsplicht:

*“Bovendien moet eraan worden herinnerd dat de motiveringsplicht betreffende de berekening van een wegens schending van de mededingingsregels opgelegde geldboete van bijzonder belang is [...]. Wanneer de Commissie zich op het begrip “onderneming” in de zin van artikel 81 EG wil beroepen om de verzwarende omstandigheid recidive mee te wegen, moet zij dus gedetailleerde en nauwkeurige gegevens ter ondersteuning van haar stelling aandragen.”*<sup>213</sup>

De motiveringsplicht bij geldboeten gaat dus verder dan bij niet-punitieve besluiten. Het Hof van Justitie en het Gerecht van eerste aanleg lijken daarin vooralsnog verder

<sup>211</sup> Zie de vervolconclusie van Van Hilten n.a.v. de Kamino-zaak: ECLI:NL:PHR:2015:354, overweging 4.1 en ook Hoge Raad 10 juli 2015, nr. 14/04046 (ECLI:NL:HR:2015:1809; BNB 2015/187).

<sup>212</sup> Gvea 27 maart 2014, T-56/09 en T-73/09, r.o. 146 (Saint Gobain).

<sup>213</sup> Gvea 27 september 2012, T-343/06, r.o. 259 (Shell).

te gaan dan het EHRM. Hetzelfde kan gezegd worden van de motivering van (wettelijke) strafverzwarende omstandigheden, een motivering die volgens het gerecht 'gedetailleerd en nauwkeurig' moet geschieden.

Maar hoe 'gedetailleerd en nauwkeurig' moet de motivering zijn? Onderstaande uitspraak van het Gerecht van eerste aanleg werpt enig licht op het antwoord op deze vraag:

*"Wat om te beginnen de gestelde schending door de Commissie van de motiveringsplicht betreft, moet worden vastgesteld dat in de punten 303 tot en met 305 van de beschikking duidelijk is vermeld dat het op grond van de zwaarte van de inbreuk vastgestelde basisbedrag van de geldboete ten aanzien van verzoekster met 100 % is verhoogd omdat het, gelet op verzoeksters grootte en totale middelen, nodig is van de geldboete een voldoende afschrikkende werking te doen uitgaan, en omdat rekening moet worden gehouden met het feit dat grote ondernemingen over juridische en economische kennis en middelen beschikken, die het voor hen gemakkelijker maakt om de aard en gevolgen van hun gedrag te beoordelen. Vervolgens vermeldt de beschikking ter rechtvaardiging van de verhoging van het uitgangsbetrag van de geldboete uitdrukkelijk verzoeksters omzetcijfer over het jaar 2000."*<sup>214</sup>

Naast het vermelden van 1) de kennis en middelen van grote ondernemingen en 2) het omzetcijfer van 2000 ter motivering van de strafverzwaring, verwijst het gerecht ook naar het doel van de (hogere) boete, een voldoende afschrikwekkende werking. Het gerecht legt dus in zijn motivering van de strafmaat een relatie tussen een strafdoel en de hoogte van de straf. Dit betreft een vergaande motivering die, zoals eerder gezegd, vermoedelijk verklaard kan worden door de hoogte van de boete in kwestie (€ 118.125.000).

Maar de plicht om (wettelijke) strafverzwarende omstandigheden 'gedetailleerd en nauwkeurig' te motiveren, gaat niet zo ver dat er per omstandigheid een bedrag aan moet worden gekoppeld:

*"[...] Gelet op het feit dat het onmogelijk is om het gewicht van elke factor nauwkeurig te wegen, waarbij bepaalde factoren in het voordeel en andere in het nadeel van rekwirante zijn, kan het Gerecht niet worden verweten dat het ervoor heeft gekozen om de geldboete met een forfaitair bedrag te verminderen."*<sup>215</sup>

Uit het voorgaande kan geconcludeerd worden dat op grond van artikel 41 Handvest de motivering van de individuele straftoemeting 'gedetailleerd en nauwkeurig' moet geschieden. Dat betekent echter niet dat elke afzonderlijke strafbeïnvloedende omstandigheid expliciet gewaardeerd moet worden als sprake is van een complex geheel van strafverzwarende en strafverminderende factoren.

<sup>214</sup> Gvea 5 april 2006, T-279/02, r.o. 314 (Degussa).

<sup>215</sup> HvJ 8 december 2011, C-386/10 P, r.o. 97 (Chalkor). Als van het gerecht geen verdergaande motivering kan worden verlangd, dan heeft dit m.i. ook te gelden voor de bestuurlijke instantie die de primaire boete heeft opgelegd (i.c. de Europese Commissie). Met andere woorden, deze uitspraak geeft in devolutieve zin mede invulling aan artikel 41 van het Handvest.

*Artikel 47 Handvest*

Terwijl artikel 41 Handvest het bestuurlijk handelen normeert, ziet artikel 47 in beginsel op gedragingen van gerechtelijke instanties. Het tweede lid van artikel 47 Handvest luidt als volgt: "Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen."

Volgens de toelichting op artikel 47, tweede lid van het Handvest correspondeert deze bepaling met het eerste lid van artikel 6 van het EVRM, het 'fair trial'-beginsel. Dit in artikel 47 van het Handvest verankerde beginsel biedt daarmee dezelfde waarborgen als artikel 6, lid 1 EVRM, aldus de toelichting.

Er is overigens niet veel rechtspraak van het Hof van Justitie over motiveringsgebreken van gerechtelijke instanties in de straffoetmeting. In een enkele casus kwam het hof tot de conclusie dat de beslissing van het Gerecht van eerste aanleg om een boete te verlagen met € 100.000 vernietigd moest worden, omdat deze boetematiging in het geheel niet gemotiveerd was.<sup>216</sup>

---

216 HvJ 18 december 2014, C-434/13 P, r.o. 87 (Parker Hannifin).



## HOOFDSTUK 4

# Een onpartijdige beslissing

### 4.1 Inleiding

Vandaag de dag wordt in het fiscale boeterecht zowel het constateren van overtredingen als het ter zake opleggen van een bestuurlijke boete vaak door één en dezelfde persoon uitgevoerd: de inspecteur.<sup>1</sup> Dit is niet altijd zo geweest. In de vorige eeuw bepaalde het fiscale boetebeleid decennialang dat de bevoegdheid voor het afwijken van de standaardboeten door een ander dan de inspecteur moest worden uitgeoefend. In de resolutie van 4 mei 1953 werden de directeuren hiermee belast, zodat een 'grotere eenheid van beleid' werd verkregen.<sup>2</sup> Van Oosterom, die het LAB 1961 becommentarieerde waarin de lijn van de resolutie van 4 mei 1953 werd doorgezet, merkte hierover het volgende op:

*"De beoordeling van verzachtende omstandigheden, die tot matiging van de verhoging aanleiding kunnen geven, is aan de directeurs voorbehouden. Voor de rechtsgelijkheid tussen de contribuabelen lijkt mij dit een zeer nuttige maatregel. De aanslagregelaar, die zelf ten nauwste bij een zaak betrokken is, zal vaak een subjectief oordeel hebben, vertroebeld door voor een juiste straftoemeting niet terzake doende bijkomstigheden zoals bijvoorbeeld [...] een gebrek aan medewerking van de zijde van de contribuabele bij het tot klaarheid brengen van de fraude. De directeur staat wat verder van de zaak af en zal een bezonken oordeel kunnen vellen."*<sup>3</sup>

Volgens Van Oosterom wordt het gelijkheidsbeginsel onder meer gevoed door de mate waarin het bestuursorgaan dat de finale boetebeslissing neemt onpartijdig is. Dit betekent dat een bestuursorgaan dat te weinig waarborgen biedt voor het eigen onpartijdig en objectief handelen, daardoor mogelijk het gelijkheidsbeginsel schendt. Het risico bestaat bijvoorbeeld dat gelijke gevallen ongerechtvaardigd ongelijk worden behandeld. Daar komt bij dat het gelijkheidsbeginsel ziet op een gelijke *behandeling*. Het heeft dus betrekking op het *gehele proces* van boeteoplegging en niet slechts op een beperkt onderdeel of een bepaalde fase. Een vooringenomen houding (zie ook onderdeel 3.4.3) brengt dus ook een zorgvuldige onderzoek (hoofdstuk 5), een evenredige belangenafweging (hoofdstuk 6) en het uiteindelijk uitvaardigen van een goed gemotiveerde beslissing (hoofdstuk 7) in gevaar. Dat maakt het onpartijdigheidsbeginsel van cruciaal belang voor het gehele proces van

---

1 Waar in dit hoofdstuk gesproken wordt over 'de inspecteur', wordt daarmee bedoeld de belastingambtenaar die gemandateerd is de bevoegdheden van inspecteur uit te oefenen.

2 Resolutie van 4 mei 1953, onderdeel 11 (V-N 1953, blz. 291-292).

3 Van Oosterom, WFR 1962/250.

beboeting in het algemeen en voor het op maat maken van de individuele boete in het bijzonder.

In dit hoofdstuk zal ik een vergelijking maken tussen de neerslag van het onpartijdigheidsbeginsel in het strafrecht en fiscale bestuurlijke boeterecht. Eerst wordt in onderdeel 4.2 de uitwerking van het onafhankelijkheidsbeginsel in beide rechtsgebieden vergeleken. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de externe onafhankelijkheid (onderdeel 4.2.1) en de interne onafhankelijkheid (onderdeel 4.2.2). Daarna wordt in onderdeel 4.3 ingezoomd op het onpartijdigheidsbeginsel (ook wel het verbod op vooringenomenheid genoemd). In onderdeel 4.4 zal een aantal strafrechtelijke en fiscale bestuursrechtelijke ‘reparatiemechanismen’ worden besproken, waarna in onderdeel 4.5 dit hoofdstuk wordt afgesloten met enkele beschouwingen.<sup>4</sup>

## 4.2 De onafhankelijkheid van de bestraffende instantie

Uit de internationaalrechtelijke beschouwing (zie hoofdstuk 3, onderdeel 3.4.3.1) volgt dat de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht twee dimensies kent: een externe en een interne. Met de *externe* onafhankelijkheid wordt bedoeld op de verhouding tussen de rechterlijke macht en de wetgevende en uitvoerende macht (het traditionele onderscheid binnen wat wel wordt aangeduid als de Trias Politica). De positie van de individuele rechter binnen de rechterlijke organisatie als geheel betreft de *interne* onafhankelijkheid.

In de strafrechtelijke vakliteratuur worden verschillende soorten van onafhankelijkheid onderkend. Zo maakt Franken<sup>5</sup> een onderverdeling tussen de constitutionele, functionele, rechtspositionele en praktische onafhankelijkheid. Volgens Schoep<sup>6</sup> worden deze vier vormen van onafhankelijkheid vaak teruggebracht tot twee typen onafhankelijkheid, namelijk de functionele en rechtspositionele.<sup>7</sup> Aangezien op voorhand geen duidelijk beeld te geven is van het aantal en typen onafhankelijkheidsvormen dat kan worden onderscheiden, zal ik in het kader van dit onderzoek vooralsnog slechts de eerdergenoemde interne en externe dimensie als vertrekpunt hanteren.

4 Gezien de reikwijdte van dit onderzoek ga ik niet in op straf- en bestuursrechtelijke wet- en regelgeving omtrent het klachtrecht van betrokkenen ten aanzien van gedragingen van rechters en belastinginspecteurs die kunnen wijzen op een vooringenomen houding.

5 Volgens Schoep, p. 57.

6 Idem.

7 Zo onderscheidt Feteris de formele en feitelijke onafhankelijkheid, waarmee hij naar mijn mening aansluit bij de tweedeling functioneel (feitelijk) en rechtspositioneel (formeel) (Feteris, M.W.C., 2002, p. 190 e.v.).



### 4.2.1 De externe onafhankelijkheid

#### 4.2.1.1 Inleiding: Trias Politica (Trias Poenalis)

In de traditionele triasleer worden de rechtsprekende, uitvoerende en wetgevende macht van elkaar onderscheiden. Deze machten moesten volgens Montesquieu elk aan onafhankelijke organen, respectievelijk de rechter, het bestuur en de wetgever, worden toebedeeld. Om deze machten ter borging van de vrijheid van de burger in balans te houden, beschikt elk orgaan over een controlemogelijkheid ten opzichte van de ander. Sinds 1983 is de driedeling terug te vinden in de titel van hoofdstuk 5 ('wetgeving en bestuur') en 6 ('rechtspraak') van de Grondwet.

In de strafrechtelijke vakliteratuur wordt ook wel gesproken van de 'Trias Poenalis' wanneer de conventionele triasleer op de strafrechtpraktijk wordt toegepast.<sup>8</sup> Deze Trias Poenalis bestaat uit de strafrechter, de strafwetgever en het Openbaar Ministerie, die gezamenlijk vanuit hun constitutionele rol een inbreng hebben bij de strafvorming in individuele gevallen. Omdat het in het kader van dit onderzoek voornamelijk gaat om de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de bestraffende instantie, zal ik me toespitsen op het beschrijven en vergelijken van de relatie tussen de bestraffende instantie en de wetgever (onderdeel 4.2.1.2) en de relatie tussen de bestraffende instantie en de uitvoerende macht (onderdeel 4.2.1.3). Ook zal in onderdeel 4.2.1.4 ingegaan worden op de verhouding tussen strafrechter en verdachte versus de verhouding tussen de inspecteur en de belastingplichtige.

#### 4.2.1.2 Strafrechter/inspecteur versus wetgever

De Nederlandse strafrechter heeft bij de straftoemeting een grote mate van vrijheid gekregen van de wetgever. Het Wetboek van Strafrecht bepaalt slechts het maximum van de straf. Daarmee is het klassieke stelsel van Montesquieu verlaten. Volgens dit stelsel, dat een product is van de Franse Revolutie en moest voorzien in een grote behoefte aan rechtszekerheid en rechtsgelijkheid, werd de rechter geacht op te treden als 'bouche de la loi' (spreekbuis van de wet). De strafmaat werd voornamelijk door de wet voorgeschreven.<sup>9</sup>

In ons huidige wettelijke stelsel is het juist de strafrechter die een hoofdrol speelt bij het op maat maken van de straf. Dat neemt overigens niet weg dat de wetgever wel maatregelen kan nemen die de straftoemeting door de rechter kunnen beïnvloeden bijvoorbeeld door strafmaxima te verhogen of te verlagen. Recente wetsvoorstellen op het gebied van absolute strafminima<sup>10</sup> en het uitsluiten van oplegging van

<sup>8</sup> Schoep refereert bijvoorbeeld aan Bleichrodt (zie Schoep, p. 58).

<sup>9</sup> Schoep, p. 199.

<sup>10</sup> Zie bijvoorbeeld het initiatiefwetsvoorstel inzake de invoering van minimumstraffen voor bepaalde geweldsdelicten (Kamerstukken II, vergaderjaar 2005-2006, 28 640) en het wetsvoorstel 'minimumstraffen voor recidive bij zware misdrijven' (Kamerstukken II, vergaderjaar 2011-2012, 33 151).

(lichte) taakstraffen<sup>11</sup> konden rekenen op stevige, fundamentele kritiek.<sup>12</sup> De volgende passage uit een advies van de Raad van State maakt mijns inziens voldoende duidelijk dat de vrijheid – en daarmee de onafhankelijkheid – van de strafrechter ten opzichte van de wetgever op het gebied van straftoemeting als een groot goed wordt gezien:

*“Deze substantiële verstoring wordt gevormd door de combinatie van drie elementen, te weten a) het feit dat bij de eerdere veroordeling niet de in het individuele geval opgelegde straf maar uitsluitend het wettelijke maximum relevant is, b) de absolute hoogte van de voorgeschreven minimumstraf en c) de beperkte mogelijkheid voor de rechter om daarvan af te wijken. [...] De Afdeling concludeert dat de combinatie van de drie genoemde onderdelen van het voorstel leidt tot een zodanige substantiële verstoring van het evenwicht tussen wetgever en rechter dat deze in deze vorm als zeer onwenselijk moet worden beschouwd.”*<sup>13</sup>

Hoe onafhankelijk is de inspecteur ten opzichte van de wetgever daar waar het de straftoemeting van bestuurlijke boeten betreft? In de materiële boetebepalingen van de AWR wordt de inspecteur een met de strafrechter te vergelijken ruimte gegeven. De boetebepalingen zijn verder zonder uitzondering ‘kan’-bepalingen: de inspecteur is niet verplicht om een geconstateerde normoverschrijding te beboeten. De AWR bepaalt enkel de boete die de inspecteur ten hoogste mag opleggen door te verwijzen naar absolute of relatieve boeteplafonds.<sup>14</sup> De ruimte waarbinnen de inspecteur zich kan begeven, is door de wetgever dus op een met het strafrecht vergelijkbare wijze afgeperkt.<sup>15, 16</sup>

De wijze waarop de inspecteur binnen de wettelijke marges vervolgens de boete moet toemeten, is beschreven in artikel 5:46, lid 2 Awb:

Tenzij de hoogte van de bestuurlijke boete bij wettelijk voorschrift is vastgesteld, stemt het bestuursorgaan de bestuurlijke boete af op de ernst van de overtreding en de mate waarin deze

11 Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 169, nr. 5.

12 Zie voor een overzicht van de kritiek onder meer Janssen, Koekebakker en Sikkels, ‘Strafrechters over het wetsvoorstel minimumstraffen voor recidive bij zware misdrijven’, Een oordeel van de werkvloer!, NJB 2012/823 en Schoep, ‘Van terughoudendheid naar directief. Wetgevingsdiscours dat raakt aan de vrijheid van de rechter bij straftoemeting’, DD 2009/59.

13 Kamerstukken II, vergaderjaar 2011-2012, 33 151, nr. 4, p. 5.

14 Dit wordt ook verplicht door artikel 5:46, lid 1 Awb. Overigens heeft de Raad van State in het verleden kritiek geuit op het gebruik van relatieve boetemaxima (zie Kamerstukken II, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, B, p. 13 e.v.). Het commune strafrecht hanteert bij de geldboetecategorieën van artikel 23 Sr i.t.t. het fiscale bestuurlijke boetestelsel absolute boetemaxima. De strafmaxima van de fiscaal strafrechtelijke misdrijven daarentegen (artikel 69 AWR) zijn wel gekoppeld aan het causale belastingnadeel (‘ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting’).

15 In onderdeel 5.4.3.8 wordt nader ingegaan op specifieke boetematigende regelingen in de AWR zoals de inkeerbepaling van artikel 67n AWR.

16 Waarbij de inspecteur zich overigens heeft te houden aan de wet zoals deze door de bestuursrechter wordt geïnterpreteerd.

aan de overtreder kan worden verweten. Het bestuursorgaan houdt daarbij zo nodig rekening met de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd.<sup>17</sup>

Deze bewoordingen lijken veel op de (standaard)motivering van de strafmaat in vonnissen door strafrechters op grond van artikel 359, lid 5 Sv (zie hoofdstuk 7, onderdeel 7.3.3.1).<sup>18</sup> Strafrechters besluiten hun vonnissen namelijk vaak onder verwijzing naar ‘de ernst van het feit, de omstandigheden waaronder het is begaan en de persoon en persoonlijke omstandigheden van de verdachte, een en ander zoals daarvan ter terechtzitting is gebleken’. Naar mijn mening heeft de wetgever dan ook in het tweede lid van artikel 5:46 Awb het (ongeschreven) strafrechtelijke proportionaliteitsbeginsel voor bestuurlijke boeten gecodificeerd (zie hoofdstuk 6, onderdeel 6.2.3.4).

Maar ook al lijken de bewoordingen van artikel 5:46 Awb op de wijze waarop rechters hun vonnissen motiveren, het verschil is evident. Voor de straftoemeting van bestuurlijke boeten bevat de Awb een expliciete, wettelijke instructienorm voor individuele straftoemeting, terwijl in het strafrecht deze norm voornamelijk uit de rechtspraak moet worden afgeleid.

#### *Oriëntatiepunten versus beleid(sregels)*

De strafrechter hanteert bij de straftoemeting bij bepaalde delicten een aantal uitgangspunten, de zogeheten ‘oriëntatiepunten’. Deze uitgangspunten zijn vastgesteld door het Landelijk Overleg Vakinhoud Strafrecht (LOVS) en zijn bedoeld ‘ter bevordering van de rechtseenheid in de strafoplegging’.<sup>19</sup> Hoewel de oriëntatiepunten extern gepubliceerd worden – belanghebbenden kunnen er dus kennis van nemen – vormen ze geen recht in de zin van artikel 79 Wet RO. Dit betekent dat de strafrechter niet door de Hoge Raad op toepassing van deze uitgangspunten in rechte kan worden aangesproken; het zijn slechts *handreikingen* voor de strafrechter ter bepaling van de straf.

Ook de inspecteur heeft te maken met een aantal instructies bij het bepalen van de hoogte van de boete. Deze instructies zijn over het algemeen vervat in beleidsregels, zoals het BBBB, die in de Staatscourant worden gepubliceerd.<sup>20</sup> De belastingplichtige kan de inspecteur aanspreken op toepassing van dat beleid op grond van algemene beginselen en/of artikel 4:84 van de Awb. Met andere woorden, de inspecteur is verplicht om beleidsvoorschriften na te leven. Daarom wordt beleid ook wel pseudo-wetgeving genoemd. Dit gegeven is relevant voor de vraag in welke mate de inspecteur onafhankelijk is ten opzichte van degene die het beleid uitvaardigt.

<sup>17</sup> Aangezien de hoogte van de fiscale bestuurlijke boeten niet door de wetgever is vastgesteld – het zijn ‘kan’-bepalingen die de inspecteur een beoordelingsmarge laten – is dit voorschrift van toepassing op de wijze waarop de inspecteur fiscale bestuurlijke boeten oplegt.

<sup>18</sup> Zo ook Haas/Jansen, p. 93.

<sup>19</sup> ‘Oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS-afspraken’ (zie [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)).

<sup>20</sup> Uit Hof Den Bosch 11 december 2015 (ECLI:NL:GHSHE:2015:5187) kan overigens worden afgeleid dat ook van niet-gepubliceerd (intern) beleid een normatieve werking uitgaat.

*Verhouding tussen inspecteur en beleidsmaker*

De inspecteur maakt onderdeel uit van de Belastingdienst die op zijn beurt onder het gezag staat van de Minister van Financiën (artikel 2, lid 2 UR BD). De Minister heeft zijn bevoegdheden met betrekking tot fiscale aangelegenheden aan de staatssecretaris van Financiën overgedragen.<sup>21</sup> De staatssecretaris heeft op grond van artikel 4:81 Awb de bevoegdheid om beleidsregels uit te vaardigen voor de uitvoering van de belastingwet, waaronder het opleggen van bestuurlijke boeten.<sup>22</sup> Zoals gezegd is de inspecteur gehouden aan deze beleidsregels. Bezien vanuit de positie van de inspecteur fungeert de staatssecretaris dus als een soort wetgevingsinstantie, een pseudowetgever.

In een aantal gevallen heeft de inspecteur de bevoegdheid om af te wijken van het beleid. De ruimte om deze 'inherente afwijkingsbevoegdheid' toe te passen is echter beperkt (zie ook hoofdstuk 6, onderdeel 6.2.3.3).

*Pseudowetgeving m.b.t. straftoemeting van fiscale bestuurlijke boeten*

Het fiscale bestuurlijke boetebeleid is, zoals gezegd, grotendeels neergelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Op grond van artikel 4:84 Awb is de inspecteur gebonden aan dit BBBB.<sup>23</sup> In het eerste lid van paragraaf 6 BBBB, dat de titel 'Straftoemeting' draagt, staat echter het volgende:

Bij het opleggen van een boete gaat de inspecteur uit van de percentages of bedragen vermeld in dit besluit. Het opleggen van een boete is een vorm van straftoemeting. Daarom houdt de inspecteur rekening met omstandigheden die aanleiding geven tot een hogere of een lagere boete dan op grond van de percentages of bedragen van dit besluit kan worden opgelegd. Deze omstandigheden [...] vormen het sluitstuk van de behoorlijke straftoemeting bij bestuurlijke boeten. Gelet hierop is de inspecteur bij de uiteindelijke vaststelling van de hoogte van de boete dus niet gebonden aan vaste bedragen of percentages. [...]

De pseudowetgever geeft de inspecteur dus in beginsel een hoge mate van vrijheid om de finale boetebeslissing af te stemmen op de ernst van het individuele geval. Ook in gevallen waarin het BBBB minimumboeten<sup>24</sup> of een verscherpt standaard-boeteregime<sup>25</sup> voorschrijft, is de inspecteur daaraan niet gehouden.<sup>26</sup> De inspecteur lijkt daarmee een relatief onafhankelijke positie in te nemen ten opzichte van de pseudowetgever.

21 Zij bijvoorbeeld: Besluit van de Minister van Financiën van 22 oktober 2010, nr. BJZ 2010-390M, Stcrt. 2010, nr. 21241.

22 Feteris, M.W.C., 2007, p. 25.

23 Zie hierover o.a. De Blieck e.a., p. 14-16.

24 Zie bijvoorbeeld de minimumboete van € 50 van paragraaf 23, lid 3 BBBB.

25 Zie bijvoorbeeld de verhoogde vergrijpboeten in geval van verzwijging van box 3-inkomen (paragraaf 26, lid 10 en paragraaf 27, lid 6 BBBB) en het striktere boetebeleid inzake overtredingen met betrekking tot het privégebruik-auto (paragraaf 24, lid 4 en lid 5 (laatste volzin) en paragraaf 28, lid 6 en 7 BBBB).

26 Zie ook de inherente afwijkingsbevoegdheid van artikel 4:84 Awb (zie verder hoofdstuk 6, onderdeel 6.2.3.3).

In de individuele straftoemingsparagrafen van het BBBB (de paragrafen 6 tot en met 8) zijn echter ook passages terug te vinden die wijzen op het tegendeel. Zo bevat het BBBB 'harde' matigingsvoorschriften in geval van inkeer.<sup>27</sup> Ook wordt voorgescreven dat de absolute hoogte van de boete op zichzelf geen aanleiding vormt om de boete te verminderen.<sup>28</sup> Een ander voorbeeld heeft betrekking op matiging in verband met slechte financiële omstandigheden. Zo mag de inspecteur slechts tot matiging overgaan 'in bijzondere gevallen' en dient hij hierbij 'kritisch' te werk te gaan.<sup>29</sup> Ook wordt de inspecteur geacht niet tot matiging over te gaan, wanneer de belastingplichtige de slechte financiële omstandigheden aan zichzelf te wijten heeft.<sup>30</sup>

Deze voorbeelden van directieve beleidsvoorschriften zien op strafverminderende omstandigheden. In paragraaf 8 van het BBBB geeft de staatssecretaris echter ook bindende gedragsvoorschriften voor strafverzwarende omstandigheden. Zo móet de inspecteur rekening houden met recidive<sup>31</sup> en is strafverhoging op grond van paragraaf 8 van het BBBB van verzuimboeten uitgesloten.<sup>32</sup>

Gezien het voorgaande kom ik tot de conclusie dat de staatssecretaris door het formuleren van directieve straftoemingsinstructies rechtstreeks invloed uitoefent op het eindoordeel van de inspecteur. De inspecteur is immers gehouden aan de door de pseudowetgever ter zake uitgevaardigde beleidsregels, waardoor hij kan worden beperkt in zijn vrijheid om de boete op de juiste hoogte te bepalen. Dit kan frictie opleveren bij de onafhankelijke oordeelsvorming.

Hoewel ik me kan voorstellen dat de staatssecretaris in het kader van het gelijkheidsbeginsel de inspecteur richtlijnen wil meegeven voor het individuele straftoemingsproces – vergelijkbaar met de oriëntatiepunten die de strafrechter hanteert – kan de wijze waarop het fiscale straftoemingsbeleid nu op bepaalde punten in het BBBB is vormgegeven de inspecteur te zeer beknotten. Immers is de inspecteur degene die direct in contact staat met de belastingplichtige, waardoor hij het best in staat is onderzoek te doen naar relevante strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden en om vervolgens een afgewogen boete-oordeel te vellen. Hij zou naar mijn mening dan ook alle vrijheid moeten hebben om tot een evenredige boetebeslissing te kunnen komen.<sup>33</sup> Het zou naar mijn mening dan ook wenselijk zijn als de straftoemingsbepalingen van paragraaf 7 en 8 van het BBBB omgevormd zouden worden naar handreikingen met (slechts) een instructief karakter en dat het geen 'harde' gedragsvoorschriften zijn.

27 Paragraaf 7, lid 2 BBBB.

28 Paragraaf 7, lid 3, onderdeel a BBBB.

29 Paragraaf 7, lid 6 BBBB.

30 Paragraaf 7, lid 9 BBBB.

31 Paragraaf 8, lid 2 BBBB.

32 Paragraaf 8, lid 1 BBBB.

33 Zie verder onderdeel 6.2.3.3 over het evenredigheidsbeginsel van o.a. artikel 4:84 Awb.

De staatssecretaris heeft ook de bevoegdheid om in het algemeen of in een afzonderlijk geval instructies te geven aan de inspecteur (artikel 10:22 Awb).<sup>34</sup> Mede in het licht van het onafhankelijkheidsbeginsel lijkt het mij raadzaam dat de staatssecretaris extra zorgvuldigheid betracht bij het geven van instructies ter zake van straftoemeting in individuele boetezaken.

#### 4.2.1.3 Strafrechter/inspecteur versus uitvoerende macht

In het strafproces heeft de strafrechter een onafhankelijke positie ten overstaan van de OvJ, de uitvoerende macht. In de Grondwet (de artikelen 113, 116, 117 118), de Wet RO en de WRRRA zijn rechtsregels terug te vinden die de onafhankelijkheid van de Nederlandse (straf)rechter borgen.<sup>35</sup>

De algemene norm inzake de onafhankelijkheid van de rechter is terug te vinden in artikel 12 Wet RO.<sup>36</sup> Dit artikel bepaalt dat een rechter zich niet mag inlaten met procespartijen en vormt daarmee een waarborg voor de onafhankelijkheid van de met rechtspraak belaste ambtenaren.<sup>37</sup> Voor het strafrecht betekent dit dat de strafrechter onder meer de nodige afstand moet bewaren ten opzichte van het Openbaar Ministerie.<sup>38</sup> Zo is het de strafrechter verboden om een bijzondere inlichting aan te nemen van het Openbaar Ministerie over een aanhangige zaak.<sup>39</sup> In zo'n geval is het al voldoende dat er een schijn van functieverstrengeling is gewekt, waardoor de onpartijdigheid van de strafrechter in het geding komt. Dit rechtvaardigt een eventueel verzoek tot verschoning door de rechter of een wrakingsverzoek van een van de partijen (zie hierna onderdeel 4.2.1.4).

De onafhankelijkheid van de strafrechter is derhalve tevens van belang tijdens de terechtzitting. Een strafrechter die zich ter zitting bijvoorbeeld laat influisteren door de OvJ, zal bij de verdachte de gedachte kunnen doen postvatten vooringenomen te zijn. Hier lopen het onafhankelijkheidsbeginsel en onpartijdigheidsbeginsel in elkaar over.

Gedurende een strafrechtelijke procedure heeft de strafrechter niet het alleenrecht op de strafvorming (zie hiervoor onderdeel 4.2.1.1 over de Trias Poenalis). Hij maakt onderdeel uit van 'een subtiel samenstel van onderlinge verhoudingen en interdependenties in taken en verantwoordelijkheden van de betrokken organen'.<sup>40</sup> In dit genuanceerde proces van strafvorming formuleert de OvJ, die de rol van

34 De Blieck e.a., p. 48-50.

35 Stijnen, p. 134, is van mening dat de onafhankelijkheid van degenen die met rechtspraak zijn belast in ons rechtstelsel geen probleem vormt. Zie ook Feteris, M.W.C., 2002, p. 190 e.v..

36 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 20 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ1251 (NJ 2009, 580).

37 Zie Mevis, p. 85 e.v.. Artikel 12 Wet RO richt zich overigens naast de met rechtspraak belaste ambtenaren ook tot (senior-) gerechtsauditeurs, rechterlijk ambtenaren in opleiding en (substituut-)griffiers van de Hoge Raad.

38 Met Corstens en Borgers ben ik van mening dat de norm van artikel 12 Wet RO ook ziet op de strafprocedure (Corstens/Borgers, IV.9).

39 Rechtbank Amsterdam 29 mei 1996, ECLI:NL:RBAMS:1996:AD2565 (NJ 1996, 625). Zie voor een vergelijkbare casus met betrekking tot een verzoek tot wraking: Rechtbank Amsterdam 20 november 2009, ECLI:NL:RBAMS:2009:BL5487.

40 Zie Schoep, p. 58-59.

openbaar aanklager bekleedt, een strafeis waartegen de verdachte, bijgestaan door zijn raadsman, zich kan verweren ten overstaan van de strafrechter. Hoewel de strafrechter bij het uitspreken van zijn eindoordeel niet gebonden is aan de strafeis van de OvJ, is de strafeis wel degelijk een belangrijke indicatie voor de strafrechter bij het bepalen van de strafmaat (vgl. artikel 359, lid 1 Sv).

In het fiscale bestuurlijke boeterecht is er bij het opleggen van de primitieve boetebeschikking geen scheiding tussen 'aanklager' en 'berechter'; de inspecteur die de boete oplegt maakt immers onderdeel uit van de uitvoerende macht. Er is dus formeel geen sprake van een scheiding tussen beide machten zoals die zich binnen de Trias Poenalis voordoet. Toch kan in het boetebeleid een zekere dualiteit worden onderkend. In *eerste instantie* moet de inspecteur namelijk uitgaan van de standaard boetepercentages en -bedragen van paragraaf 21 e.v. van het BBBB. Deze standaarden – die door de staatssecretaris worden aangereikt, met inbegrip van eventuele beleidsmatige strafbeïnvloedende omstandigheden – moeten door de inspecteur worden gerespecteerd; hij neemt als het ware de strafeis van de staatssecretaris (vgl. de strafvorderingsrichtlijnen van het OM) over. In *tweede instantie* stemt de inspecteur de boete ('als een strafrechter') af op het individuele geval (zie paragrafen 6 tot en met 8 BBBB), waarbij hij de standaardboete ('de strafeis van de OvJ') als uitgangspunt neemt.

#### *Artikel 10:3, lid 4 Awb*

In de vierde tranche Awb is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid van de beboetende instantie. Artikel 10:3, lid 4 Awb bepaalt dat geen (zware) bestuurlijke boete mag worden opgelegd door degene die de betreffende overtreding heeft geconstateerd. Deze bepaling is mede op advies van de Commissie voor de Toetsing van Wetgevingsprojecten (CTW) in de Awb opgenomen.<sup>41</sup> De CTW was namelijk van mening dat de ambtenaar die de overtreding had geconstateerd minder geschikt was voor een objectieve beoordeling van de op te leggen boete. De regering nam dit advies van de CTW over en achtte eveneens een feitelijke distantie tussen betrokkenheid bij het constateren van het feit en de boeteoplegging noodzakelijk.

Echter werd uit een oogpunt van efficiency en noodzakelijkheid desondanks niet besloten tot een algemene, verplichtende regeling tot het instellen van een afzonderlijke boete-instantie. De wetgever vond namelijk dat bestuursorganen in voorkomende gevallen zouden moeten kunnen volstaan met organisatorische maatregelen ter waarborging van een objectieve, onafhankelijke boeteoplegging en refereerde daarbij aan het 'oude' voorstel van de Commissie-Van Slooten omtrent de boete-inspecteur:<sup>42</sup>

*"Het is vaak wel mogelijk een scheiding tussen deze activiteiten binnen de organisatie te realiseren, of waarborgen te bieden voor een onafhankelijke positie bij de boeteoplegging. Zo was in het wetsvoorstel fiscale boeten oorspronkelijk voorzien in oplegging van de boete door een speciale boete-inspecteur, die daartoe aangewezen zou worden door het hoofd van de desbetreffende eenheid binnen de belastingdienst. Daarmee werd aan de boetefunctionaris een zelfstandige positie gegeven ten opzichte van de met heffing en invordering belaste functionaris."*

41 Op 12 januari 1994 heeft de CTW aan de toenmalige minister van Justitie advies uitgebracht in het rapport "Handhaving door bestuurlijke boeten" (CTW 94/1). Zie voor het kabinetsstandpunt inzake dit CTW-advies: Kamerstukken II, vergaderjaar 1993-1994, 23 400 VI, nr. 48.

42 Zie onderdeel 2.10.1.

Hoewel de boete-inspecteur destijds niet zijn intrede heeft gedaan, wil ik toch hier stilstaan bij de toenmalige gedachte achter deze figuur. Ook de redenen waarom werd afgezien van de boete-inspecteur wil ik de revue laten passeren. Een dergelijke beschouwing acht ik relevant nu de Awb-wetgever in de AWR een bepaling heeft opgenomen (artikel 67pb AWR) die de functiescheidingseis van artikel 10:3, lid 4 Awb volledig, dat wil zeggen ten aanzien van zowel de lichte verzuimboeten als de zware vergrijpboeten, terzijde schuift. Opmerkelijk is dat de wetgever bij de introductie van artikel 67pb AWR verwijst naar de tegenwerpingen die destijds bij het voorstel van een boete-inspecteur zijn gemaakt.

#### *De boete-inspecteur*

In 1992 heeft de Commissie-Van Slooten geadviseerd tot het instellen van een afzonderlijk bestuursorgaan voor het opleggen van bestuurlijke boeten: de boete-inspecteur. De commissie stelde voor dat deze boete-inspecteur voortaan zou moeten gaan beslissen over het al dan niet opleggen van niet-ordeboeten (vergrijpboeten). Dit voorstel lijkt daarmee op de functiescheidingseis gesteld door artikel 10:3, lid 4 Awb, welk artikel tevens ziet op hogere boeten die worden opgelegd met gebruikmaking van de zware procedure van artikel 5:53 Awb.

De commissie lichtte de aanbeveling tot introductie van de boete-inspecteur als volgt toe:

*“Het aanbrengen van een scheiding tussen aanslagregelende en boete-inspecteurs vermijdt een ongewenste dubbelrol en is een gunstige voorwaarde voor het ontwikkelen van een evenwichtig boetebeleid. Deze boete-inspecteurs behouden een zekere afstand tot de dagelijkse praktijk van de aanslagregeling en richten hun aandacht vooral op de factoren die van belang zijn bij het opleggen van boeten. [...] Voordeel van een dergelijke figuur is dat de boete-oplegging met meer waarborgen wordt omgeven. Bij die waarborgen valt te denken aan een zekere afstandelijkheid, aan het meer aandacht kunnen besteden aan het opleggen van boeten waardoor deze beter op het individuele geval kunnen worden toegesneden [...].”<sup>43</sup>*

De boete-inspecteur zou in de visie van de commissie dus ‘losgemaakt’ moeten worden van de aanslagregelende inspecteurs, zodat dit het totale vergrijpboete-proces inclusief de individuele straftoemeting positief zou beïnvloeden.<sup>44</sup> De regering nam het advies van de Commissie-Van Slooten op dit punt over:

*“De specifieke verantwoordelijkheid van de boete-inspecteur voor het bepalen van de hoogte van de administratieve boete en voor het nakomen van de bij het opleggen van de boete in acht te nemen voorschriften, schept niet alleen een zekere afstandelijkheid ten opzichte van de aanslagregeling doch*

<sup>43</sup> Rapport van de Adviescommissie Herziening fiscaal boetestelsel, 18 maart 1992, p. 8-9.

<sup>44</sup> Corstens, destijds lid van de Commissie-Van Slooten, was van mening dat – wilde men volledig risicoloos opereren in het licht van artikel 6 EVRM – de fiscale bestuurlijke boeten door een fiscale politierechter opgelegd moesten worden (zie R. Budhu Lall en J. van Aerle, ‘Verleden, heden en toekomst van de fiscale boete’, WFR 1992/521). Zie ook Jansen, O.J.D.M.L., p.106, die verwijst naar de stellingen van de commissie Korthals-Altes, Van Russen Groen en De Doelder om het OM als onafhankelijke partij in het bestuurlijke boeteproses te betrekken.



*bewerkstelligt tevens dat partijen in een gelijkwaardiger positie ten opzichte van elkaar staan dan thans het geval is. De boete-inspecteur vervult op deze wijze in de voorfase als het ware de rol van onafhankelijke derde, die enigszins is te vergelijken met de belastingrechter in de beroepsfase.”<sup>45</sup>*

De regering onderkende dus dat de toen vigerende boetepraktijk – waarbij de inspecteur zowel de aanslag regelt als de boete oplegt – een ongelijkheid tussen de belanghebbende en de inspecteur met zich bracht. Door het toevoegen van een onafhankelijke derde – de boete-inspecteur – wordt de Trias Poenalis-gedachte als het ware vormgegeven, zodat in het aldus vormgegeven krachtenveld tussen belastingplichtige, inspecteur en boete-inspecteur een evenwichtige boete kan worden opgelegd. De regering was daarbij van mening dat de boete-inspecteur ook verantwoordelijk moest worden voor het opleggen van verzuimboeten:

*“De omstandigheid dat verzuimboeten automatisch (kunnen) worden opgelegd, eenvoudig zijn vast te stellen en doorgaans een gering relatief bedrag belopen, doet niet af aan de omstandigheid dat hier eveneens sprake is van een strafvervolgning in de zin van artikel 6 EVRM. Dit houdt in dat de waarborgen van deze bepaling in acht genomen moeten worden, zij het dat zij afgestemd mogen zijn op het karakter van de boeten. [...] Ook degene aan wie een verzuimboete is opgelegd, heeft recht op een juiste toepassing van de in de mensenrechtenverdragen neergelegde regels van een eerlijk proces. De afstandelijkheid van de boete-inspecteur en zijn specifieke deskundigheid met betrekking tot boeten vormen ook voor de verzuimboeten een extra waarborg voor een optimale naleving van die verdragen.”<sup>46</sup>*

Uit de voorgaande passage blijkt mijns inziens duidelijk de rechtsnormatieve reflexwerking van de eisen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid richting het fiscale bestuurlijke boeteveld. Want hoewel zowel de Commissie-Van Slooten als de regering tot de conclusie kwamen dat de figuur van de boete-inspecteur geen harde eis was die voortvloeit uit de mensenrechtenverdragen, wordt tóch het voorstel gedaan om de boete-inspecteur – ook bij het opleggen van verzuimboeten – in te brengen als ‘extra waarborg voor een optimale naleving van die verdragen’. Dat de waarborgen van de mensenrechtenverdragen in het geval van geautomatiseerd opgelegde verzuimboeten pas bij de bezwaarbehandeling aan de orde kan komen, is volgens de regering geen probleem gezien het karakter van verzuimboeten.

Het voorstel tot het invoeren van een boete-inspecteur heeft tot veel discussie geleid tijdens de parlementaire behandeling.<sup>47</sup> De kritiek richtte zich echter vooral op de beoogde functiescheiding tussen het aanslagregelend onderzoek en het boete-onderzoek, en dan met name in relatie tot een nieuwe vergrijpboetemogelijkheid bij primitieve aanslagregeling.<sup>48</sup> De functiescheiding tussen de aanslagregelend

45 Kamerstukken II, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 11.

46 Kamerstukken II, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 12.

47 Kamerstukken I, Handelingen, vergaderjaar 1995-1996, nr. 40, p. 2004-2028 en Kamerstukken II, Handelingen, vergaderjaar 1995-1996, nr. 67, p. 4636-4644.

48 Ook in de vakliteratuur ging daar de meeste aandacht naar uit. Zo refereert Van der Ouderaa in zijn inleiding ter gelegenheid van het symposium ‘De fiscale boete’ (25 juni 1992 aan de Katholieke Universiteit Nijmegen) in het geheel niet aan het belang van een onafhankelijk orgaan voor de kwaliteit van de individuele straftoemeting (Van der Ouderaa, WFR 1992/1063).

inspecteur en de boete-inspecteur kan in die situaties naar mijn mening vergeleken worden met het strafrechtelijke onderscheid tussen een toezichthoudende instantie (bijvoorbeeld een ambtenaar van politie die het strafbare feit constateert) en de vervolgende instantie (de openbaar aanklager). Het betreft dan dus slechts de organisatorische scheiding van functies *binnen* de uitvoerende macht. Helaas is er tijdens het parlementaire debat geen inhoudelijke discussie gevoerd over de boete-inspecteur als derde onafhankelijke – en de Trias Poenalis verwezenlijkende – macht en de meerwaarde daarvan voor het proces van individuele straftoemeting.

Zoals eerder gezegd is de figuur van de boete-inspecteur uiteindelijk niet omgezet in wetgeving. Enkele fracties in de Eerste Kamer vonden de boete-inspecteur onpraktisch en niet efficiënt. Het zou tot dubbel werk kunnen leiden, het was ingewikkeld en een compromis zou in de sfeer van de aanslagregeling vrijwel niet meer mogelijk zijn als het dossier doorgestuurd zou worden naar de boete-inspecteur. Deze argumenten staan wat mij betreft in schril contrast tot de kritiek die Corstens, voordat hij tot de Commissie-Van Slooten toetrad, heeft geuit ten aanzien van de dubbelrol die de inspecteur toen bekleedde:

*“Daar staat echter tegenover dat de toepassing van de strafbepalingen aan de onder de negatieve controle van het OM staande rechter is overgelaten. Het tekort aan rechtsbescherming dat zijn oorsprong vindt in de vaagheid van de delictomschrijving, wordt in zekere mate gecompenseerd door de verplichte rechterlijke tussenkomst. Die laatste eis behelst rechtsbescherming van de burger. De fiscale boete kan in evenzo vaag omschreven gevallen worden opgelegd, maar dit gebeurt door de inspecteur. Deze functionaris is anders dan de rechter niet onafhankelijk. De bedoelde compensatie blijft hier dus achterwege.”*<sup>49</sup>

Ik onderschrijf de mening van Corstens dat de dubbelrol van de inspecteur een tekort vormt in de rechtsbescherming. Nu de figuur van de boete-inspecteur het veld moest ruimen, werd dit tekort dus niet gecompenseerd. De regering heeft echter besloten om een plaatsvervanger voor de boete-inspecteur in te stellen: de boete- en fraudecoördinator. De vraag kan worden gesteld in hoeverre de functie van boete-fraudecoördinator voorziet in de rechtsbeschermingstekort.

Opmerkelijk is dat alleen binnen het fiscale bestuurlijke boeterecht de keuze is gemaakt om de functiescheiding tussen het constateren van het verzuim of vergrijp en de beboeting daarvan niet door te voeren. Op andere bestuursrechtelijke terreinen geldt óf het mandaatverbod van artikel 10:3, lid 4 Awb, óf voorziet een specifieke wettelijke regeling in een zekere mate van functiescheiding.<sup>50</sup> Zo stelt artikel 54a van de Mededingingswet (Mw) voor het mededingingstoezicht dat de ‘werkzaamheden [die] in verband met het opleggen van een bestuurlijke boete [...] worden verricht door personen die niet betrokken zijn geweest bij het opstellen van het [boeterapport]

<sup>49</sup> Corstens, WFR 1989/1378.

<sup>50</sup> Het mandaatverbod van artikel 10:3, lid 4 Awb is geënt op de functiescheidingsbepaling van artikel 98 van de Wet marktordening gezondheidszorg (Wet van 7 juli 2006, *Stb.* 2006, 415). Deze laatste bepaling verviel dan ook bij de inwerkingtreding van de Aanpassingswet Vierde tranche Awb.

en het daaraan voorafgaande onderzoek'. Ook de toezichtwetten voor de financiële sector kennen verwante bepalingen, zoals bijvoorbeeld artikel 48l van de Wet toezicht effectenverkeer 1995.<sup>51</sup> Deze specifieke wettelijke regelingen ten aanzien van de functiescheidingseis gaan verder dan het meer algemene mandaatverbod in de Awb.<sup>52</sup> Dus, wat maakt het fiscale bestuurlijke boeterecht zo bijzonder?

#### *De huidige interne organisatie van het boeteproces: boete- en fraudecoördinatoren*

De toenmalige Staatssecretaris van Financiën Vermeend is uiteindelijk gezwicht voor de kritiek op de boete-inspecteur en heeft gekozen voor een 'aanstelling per eenheid van een specialist, die beschikt over voldoende kennis, ook juridische kennis [...] van het boetebeleid in algemene zin en in het bijzonder van de Algemene wet bestuursrecht'.<sup>53</sup> Deze specialist zou voortaan worden aangeduid met 'boete- en fraudecoördinator'. Bij nota van wijziging werd deze keuze geëffectueerd en als volgt toegelicht:

*"Daarmee wordt de nu bestaande praktijk gehandhaafd waarbij de boeten door de inspecteur worden opgelegd. Er komt dus geen formele scheiding tussen de aanslagregeling en de boete-oplegging, maar het opleggen van boeten zal wel gecoördineerd worden. Daartoe zullen binnen de belastingdienst in het boete- en strafrecht gespecialiseerde medewerkers worden aangesteld, die de aanslagregelende ambtenaren de kaders van het boete-beleid aangeven en de toepassing van een uniform boetebeleid bewaken."*

De boete- en fraudecoördinator kreeg derhalve een adviserende rol toebedeeld. In interne instructies werd vervolgens verplicht gesteld dat de aanslagregelend inspecteur in bepaalde gevallen verplicht was om een boete-advies te vragen aan de boete- en fraudecoördinator.<sup>54</sup> Het verplichte boete-advies is inmiddels deels – voor wat betreft de vergrijpboeten – in het extern gepubliceerde BBBB opgenomen.<sup>55</sup> Hoewel voorgaande maatregelen vermoedelijk een positieve invloed hebben gehad op de kwaliteit van het boeteproces als geheel, is de boete- en fraudecoördinator 'slechts' een adviseur; het is niet geheel duidelijk wanneer hij moet worden geraadpleegd en

51 Zie ook artikel 33l Wet toezicht beleggingsinstellingen, artikel 90l Wet toezicht kredietwezen 1992, artikel 93l Wet toezicht natura-uitvaartverzekeringsbedrijf, artikel 188l Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993, artikel 23k Wet inzake de wisselkantoren, artikel 13k Wet melding zeggenschap in ter beurze genoteerde vennootschappen 1996 en artikel 9j Wet financiële betrekkingen buitenland 1994 (allen op 1 januari 2000 ingevoerd bij Wet van 28 oktober 1999, Stb. 1999, 509).

52 Zie bijvoorbeeld Bröring/Jurgens, NTB 2006, 48.

53 Kamerstukken I, Handelingen, vergaderjaar 1995-1996, nr. 40, p. 2028.

54 Zie het rapport 'Tweede evaluatie Wet bestuurlijke boeten', VN 2004/2.6. In dit rapport staat dat het verplichte boete-advies ingevoerd zal worden vanaf 2004. Het advies zal in voorkomende gevallen gevraagd moeten worden aan de boetespecialist en/of de boete- en fraudecoördinator. De boetespecialist fungeert als vraagbaak op teamniveau en de boete- en fraudecoördinator op Belastingkantoor niveau.

55 Paragraaf 25, lid 6 BBBB luidt: "Bij oplegging van vergrijpboeten vindt afstemming plaats met boete- en fraudecoördinatoren en/of boetespecialisten. Ook bij oplegging van vergrijpboeten door een boetespecialist dient collegiale afstemming met een boete- en fraudecoördinator of boetespecialist plaats te vinden." Zie ook de notitie 'Criteria verplicht boeteadvies en aanmelding mogelijke fraudezaken' (Wob-besluit van 22 februari 2017, [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)).

of en in hoeverre zijn adviezen moeten worden opgevolgd. Daarnaast is de boete- en fraudecoördinator geen formeel onafhankelijk instituut binnen het fiscale boeteproces.

Met de inwerkingtreding van de Vierde tranche van de Awb werd aan artikel 10:3 Awb een vierde lid toegevoegd waarin het verbod werd opgenomen dat degene die het rapport heeft opgemaakt niet tevens mag worden belast met het opleggen van de boete. De Awb-wetgever vond het gewenst dat een feitelijke functiescheiding werd gehanteerd tussen de betrokkenheid bij het constateren van het feit en de beboeting.<sup>56</sup> Dit zou er op neerkomen dat voor het fiscale boeterecht de figuur van de boete-inspecteur min of meer toch zijn intrede zou doen. De wetgever wilde echter niet voorbij gaan aan de bezwaren die met name de Eerste Kamer destijds had tegen de boete-inspecteur.<sup>57</sup> Om de vigerende fiscale uitvoeringspraktijk – met boete- en fraudecoördinatoren in plaats van boete-inspecteurs – zoveel mogelijk te handhaven is in de aanpassingswetgeving van de Vierde tranche Awb (artikel 67pb AWR) opgenomen dat degene die het beboetbare feit constateert ook de boete mag opleggen:

*“Met het voorgestelde artikel 67pb van de AWR wordt de bestaande praktijk gehandhaafd. Overigens zij erop gewezen dat in de praktijk van het opleggen van bestuurlijke boeten bij de Belastingdienst door de behandelend inspecteur verplicht advies wordt gevraagd aan speciale in het bestuurlijke boeterecht gespecialiseerde collega's. Hiermee wordt betrokkenheid van een derde bij het opleggen van boeten, de achtergrond van artikel 10:3 Awb, zekergestellt.”<sup>58</sup>*

Mijns inziens wordt met deze passage het rechtsnormerend gehalte van het vierde lid van artikel 10:3 Awb afgezwakt, door te stellen dat slechts ‘de betrokkenheid van een derde bij het opleggen van boeten’ vereist is en dus geen *onafhankelijke* derde die de finale boete oplegt. Eerder werd hiervoor al een opmaat gegeven in de Memorie van Toelichting op de Vierde tranche Awb door te refereren aan de bezwaren van de Eerste en Tweede Kamer tegen de boete-inspecteur. Het werd namelijk mogelijk om de rechtsnorm van het vierde lid van artikel 10:3 Awb bij wet buiten werking te stellen.

Voordat ik inhoudelijk inga op de argumenten van de beide kamers der Staten-Generaal om de boete-inspecteur buiten de deur te houden, merk ik op dat de discussie omtrent de functiescheidingseis van het vierde lid van artikel 10:3 Awb zich – vergelijkbaar met de discussie inzake de boete-inspecteur – toespitst op het belang van de scheiding van de toezichthoudende en de aanklagende functie binnen de uitvoerende macht. Deze functies en hun onderlinge relatie kunnen in het strafrecht worden vergeleken met de uitvoerende functies van bijvoorbeeld politie

<sup>56</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 153.

<sup>57</sup> “De bezwaren van met name de Eerste Kamer tegen de introductie van een boete-inspecteur strekken zich ook uit tot de functiescheiding die het in het vierde lid geformuleerde mandaatverbod in de belastingpraktijk met zich mee zou brengen.” (Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 154).

<sup>58</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2006-2007, 31 124, nr. 3, p. 67.

(toezicht) en Openbaar Ministerie (openbaar aanklager). Het gaat voornamelijk om de onafhankelijke positie van de vervolgende aanklager ten opzichte van de toezichthouder. Wederom wordt door de wetgever geen aandacht besteed aan de meerwaarde van een onafhankelijk *strafrechterlijk* instituut voor de kwaliteit van de geïndividualiseerde straftoemeting. Het gevolg van deze eenzijdige benadering van de onafhankelijkheidsproblematiek is dat eventuele bestuurlijke en organisatorische maatregelen die worden getroffen ter effectuering van de functiescheidingseis zich in hoofdzaak richten op eerdergenoemde relatie tussen toezicht en aanklager. Dat geldt in versterkte mate voor het fiscale boeterecht nu die eis uitdrukkelijk bij wet (artikel 67pb AWR) terzijde is geschoven.

Zoals gezegd hadden de Eerste en Tweede Kamer moeite met de komst van de boete-inspecteur. Volgens enkele Tweede Kamerleden zou als gevolg van de maatregel de relatie met de belastingplichtige onder druk komen te staan, met name in verband met de scheiding tussen informatieplicht en zwijgrecht en de daarmee samenhangende cautieverplichting.<sup>59</sup> Gevreesd werd dat de verhouding tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige zou verstarren waardoor er in de compromissfeer minder mogelijk zou zijn. Ook was het een probleem dat de beboete belastingplichtige twee bezwaarschriften in zou moeten dienen; één tegen de aanslag bij de aanslagregelend inspecteur en één tegen de boetebeschikking bij de boete-inspecteur. In de Eerste Kamer vond men dat het zou 'leiden tot een toename van ambtelijk werk en tijdverlies' en dat het voor burgers onaantrekkelijk zou zijn 'dat zij in de toekomst niet meer te maken hebben met één persoon die volledig bevoegd is om een aanslag vast te stellen en die ook bevoegd is om een compromis te sluiten'.<sup>60</sup> Met dit laatste doelde men overigens op de mogelijkheid van een compromis met betrekking tot de hoogte van de belastingaanslag én de boete.<sup>61</sup>

Samengevat zagen de beide kamers een drietal bezwaren tegen de boete-inspecteur: een hogere werkdruk (dubbel werk) voor de Belastingdienst, meer bureaucratie en minder compromismogelijkheden. Tijdens het parlementaire debat zijn deze mogelijke gevolgen niet toegelicht. Zo is er geen onderzoek gedaan naar een eventuele toename in de werkzaamheden van de kant van de inspecteur. Ik neem aan dat verondersteld werd dat de werkzaamheden, zowel in de primaire fase als in de bezwaarfase, op coördinerend gebied zouden toenemen doordat een extra instantie wordt toegevoegd. Het inhoudelijke werk, zoals het uitvoeren van het schuldonderzoek en het opmaken van een rapport, blijft naar mijn mening echter grosso modo hetzelfde.

Het tweede bezwaar, het gevaar van een toegenomen bureaucratisering door het verplicht indienen van twee bezwaarschriften, is met ingang van 1 januari 1998

59 Ten aanzien van dit punt werd een motie ingediend en aangenomen: het wetsvoorstel mocht niet leiden tot 'onnodige bureaucratie' en tevens mocht het niet 'de bereidheid van de belastingdienst [verminderen] tot redelijk overleg met de belastingplichtige...' (Kamerstukken II, Handelingen, vergaderjaar 1995-1996, nr. 67, p. 4636-4637).

60 Kamerstukken II, vergaderjaar 1995-1996, 23 470, nr. 233b, p. 3.

61 Kamerstukken I, Handelingen, vergaderjaar 1995-1996, nr. 40, p. 2006.

grotendeels weggenomen door toevoeging van het huidige tweede lid aan artikel 24a AWR.<sup>62</sup> De belastingplichtige kan volgens deze bepaling volstaan met het indienen van één bezwaarschrift, als de boetebeschikking en het bedrag van de belastingaanslag op één aanslagbiljet zijn vermeld. Het bezwaar wordt dan geacht mede te zijn gericht tegen de boetebeschikking.

Bij het derde bezwaar, een vermindering van de compromismogelijkheden, zal ik iets langer stilstaan. Eén van de belangrijke voordelen van een onafhankelijke boete-inspecteur was namelijk dat daarmee de zogeheten 'wisselgeld'-praktijk, het uitruilen van de boete tegen de enkelvoudige belasting, juist werd tegengegaan.<sup>63</sup> Het creëren van een belangentegenstelling tussen de aanslagregeling en de beboeting zou het boeteproces in kwalitatief opzicht kunnen verbeteren. De VVD-fractie in de Eerste Kamer, bij monde van de heer Rensema, zag echter een praktisch probleem:

*"De opvatting dat de boete niet mag worden betrokken in een compromis is grauwe theorie, die alleen in de studeerkamer bedacht kan worden. In de praktijk begint men met de boete als er een compromis gesloten moet worden. [...] Als men een procedure wil vermijden, moet men tot overeenstemming zien te komen. [...] Een boete bedraagt vaak 50% of 100%. Om dergelijke percentages gaat het hierbij meestal, waarbij het om zeer substantiële bedragen kan gaan. Als men tot een compromis wil komen, is voor de belanghebbende het totale bedrag van belang. De boete kan men dan niet buiten beschouwing laten. [...] Men zal geen compromis sluiten als men niet weet wat de boete-inspecteur zal doen."*<sup>64</sup>

Kortom, de VVD-fractie in de Eerste Kamer leek de wisselgeld-praktijk juist als een voordeel te zien: het zou tot minder procedures leiden. Daarbij leek men onder meer voorbij te gaan aan het feit dat een boete een wezenlijk ander karakter heeft, namelijk een leedtoevoegend, dan een te betalen belastingbedrag. De boete werd door hen blijkbaar nog steeds gezien als een fiscale 'verhoging', een soort extra belasting die verschuldigd was voor het maken van fouten in de fiscale aangifte- of betalingssfeer. Overigens vonden de critici uit de Eerste Kamer, ook het CDA (Stevens) behoorde daartoe, de Hoge Raad aan hun zijde voor wat betreft de mogelijkheid van het sluiten van een vaststellingsovereenkomst.<sup>65</sup> Maar de staatssecretaris was en bleef van mening dat er geen uitruil tussen boete en belasting mocht plaatsvinden. Het verbod daarop nam hij dan ook op in een besluit over kaders voor vaststellingsovereenkomsten.<sup>66</sup> Vanaf 1 januari 2008 is het verbod op uitruil ook terug te vinden in de zogeheten doelmatigheidsbepaling van artikel 64 AWR.<sup>67</sup>

62 Amendement van het lid B.M. de Vries c.s. (Kamerstukken II, vergaderjaar 1997-1998, 24 800, nr. 10).

63 Volgens Wattel en Röben ging deze praktijk zelfs door tot op de zitting (zie Roording 1992). Zie ook Hieltjes, FED 1994/27.

64 Kamerstukken I, Handelingen, vergaderjaar 1995-1996, nr. 40, p. 2009.

65 Hoge Raad 9 oktober 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1913 (BNB 1997/53c, V-N 1996, p. 4183, pt. 5).

66 Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ97/2412U (V-N 1997, p. 4702, pt. 9). Dit besluit is uiteindelijk opgenomen in het BFB.

67 Wet van 20 december 2007, Stb. 2007, 563.

Gezien het voorgaande vraag ik me af of de bezwaren die destijds tegen de boete-inspecteur zijn gerezen in het huidige tijdgewricht nog steeds opgeld doen. Voor zover ik kan nagaan heeft er geen (her)evaluatie plaatsgevonden van de bezwaren tegen de boete-inspecteur bij de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb per 1 juli 2009. Naar mijn mening wegen de bezwaren, voor zover relevant, in ieder geval niet op tegen het gemis aan rechtsbescherming. Ik vermoed dan ook dat de redenen voor het afwijken van de functiescheidingseis meer liggen op het terrein van uitvoerbaarheid dan op juridisch gebied.

Maar wat zou het dan betekend hebben als de wetgever niet de uitzondering van artikel 67pb AWR zou hebben opgenomen? Ten aanzien van de uitvoerbaarheid van de vereiste functiescheiding van artikel 10:3, vierde lid Awb merk ik op dat de bepaling zelf al een doelmatigheidsgrens stelt: boeten tot € 340 vallen er niet onder (artikel 5:53, lid 1 Awb). Voor de fiscale boete wordt voor het definiëren van deze doelmatigheidsgrens in afwijking van de Awb aangehaakt bij het onderscheid tussen verzuim- en vergrijpboeten (artikel 67pa, lid 1 AWR). De lat wordt voor fiscale boeten dus nog hoger gelegd, want alle verzuimboeten, die in veel gevallen maximaal € 5.278 kunnen bedragen, vallen daarmee sowieso buiten het bereik van het vierde lid van artikel 10:3 Awb. De praktijk van het geautomatiseerd opleggen van verzuimboeten zou dus gewoon doorgang kunnen vinden, ook wanneer artikel 10:3, lid 4 Awb wel onverkort van toepassing zou zijn op het fiscale boeterecht.

Bij fiscale vergrijpboeten is de praktijk en de regelgeving al deels opgeschoven in de richting van de norm van artikel 10:3, lid 4 Awb, onder andere door het aanstellen van adviserende boete- en fraudecoördinatoren en boetespecialisten en het verplichte boete-advies (zie ook paragraaf 25, lid 6 BBBB).<sup>68</sup> Maar blijkbaar was het wettelijk verplicht stellen van het daadwerkelijk opleggen van een vergrijpboete door een ander – met een formele onafhankelijke status – dan de aanslagregelend ambtenaar een brug te ver.<sup>69</sup>

#### 4.2.1.4 Strafrechter/inspecteur versus verdachte/belastingplichtige

Zoals hiervoor al eerder is vermeld mag een rechter zich op grond van artikel 12 van de Wet RO niet inlaten met een van de partijen.<sup>70</sup> De strafrechter heeft dus een zekere afstand te houden ten opzichte van het Openbaar Ministerie maar ook ten opzichte van de verdachte en zijn raadsman. Daarentegen is de verdachte in het strafproces veel vrijheid gegeven om zijn verdedigingsrechten adequaat uit te oefenen. Zo kan hij invloed uitoefenen op de oordeelsvorming van de strafrechter. Vandaar dat het

<sup>68</sup> Zie ook Kamerstukken II, vergaderjaar 2006-2007, 31 124, nr. 3, p. 67.

<sup>69</sup> Overigens heb ik in andere dan de fiscale bestuursrechtelijke wet- en regelgeving geen uitzonderingen of afwijkingen gevonden ten opzichte van artikel 10:3, lid 4 Awb.

<sup>70</sup> In voorkomende gevallen kan de strafrechter in kwestie op grond van artikel 46c, lid 1, letter b WRRRA een schriftelijke waarschuwing worden opgelegd.

interessant is om vanuit het onafhankelijkheidsperspectief van de strafrechter te kijken naar zijn relatie tot de verdachte.

Het is in beginsel aan de strafrechter zelf om te beoordelen of hij in een bepaalde strafzaak een voldoende onafhankelijke positie inneemt. In maart 2004 zijn richtlijnen opgesteld die de rechter handvatten bieden bij die beoordeling (de Leidraad 'Onpartijdigheid en nevenfuncties in de rechtspraak').<sup>71</sup> In deze leidraad zijn enkele voorbeelden opgenomen van situaties die mogelijk afbreuk kunnen doen aan de feitelijke onafhankelijkheid van de (straf)rechter. Zo wordt de strafrechter geacht geen zaken te behandelen tegen gezins- of familieleden, personen uit de zakelijke of persoonlijke kennissenkring<sup>72</sup> of personen en cliënten uit de voormalige werkkring. Ook wordt de strafrechter er op geattendeerd dat eventuele eerdere bemoeienis met partijen problemen kan veroorzaken. Eventuele misslagen ten aanzien van de onafhankelijkheid van de strafrechter kunnen worden voorkomen of geredresseerd door terugtrekking, verschoning of wraking (zie onderdeel 4.4.3). Een verzoek tot wraking kan ook door het Openbaar Ministerie worden ingediend, als het van mening is dat de strafrechter in relatie tot de verdachte of diens raadsman onvoldoende onafhankelijk wordt geacht.<sup>73</sup>

Ook in fiscalibus komt het voor dat de inspecteur die de boete oplegt en de betreffende belastingplichtige of zijn vertegenwoordiger elkaar, privé of zakelijk, persoonlijk kennen. Door onder andere de periodiek terugkerende fiscale verplichtingen, de één loket-gedachte bij de Belastingdienstorganisatie en de soms nauwe lokale banden tussen de belastingadviespraktijk en de inspecteur acht ik de kans daarop juist vele malen groter dan in het, meer incident-gedreven, strafrecht. Daarnaast levert de functiecumulatie van aanslagregeling en boete-oplegging bij één en dezelfde inspecteur mijns inziens een probleem ten aanzien van de onafhankelijkheid op, helemaal daar waar de inspecteur bijvoorbeeld het ene moment in de convenantsfeer een regeling heeft getroffen met belastingplichtige om vervolgens een vergrijpboete op te leggen voor het onvolledig betalen op aangifte.

Net als in het strafrecht is het in het fiscale boeterecht aan de bestraffende instantie – de inspecteur – zelf om te beoordelen of en in hoeverre hij feitelijk onafhankelijk is. In het ambtenarenrecht worden dergelijke gedragsvoorschriften veelal afgeleid uit de open norm van het 'goed ambtenaarschap'. Zo vermeldt artikel 125ter van de Ambtenarenwet dat de ambtenaar zich als een 'goed ambtenaar' heeft te gedragen. Dezelfde norm is terug te vinden in artikel 50 van het ARAR. In artikel 80, tweede lid van het ARAR staat dat degene die handelt in strijd met het goed ambtenaarschap een plichtsverzuim begaat. De open norm van het goed ambtenaarschap houdt

71 Deze richtlijnen zijn tot stand gekomen in opdracht van de Nederlandse Vereniging voor Rechtspraak en de vergadering van presidenten van rechtbanken en appelcolleges (zie [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)).

72 Overigens kan volgens de leidraad een rechtspersoon nooit tot de zakelijke of persoonlijke kennissenkring van de rechter behoren, omdat een rechtspersoon geen natuurlijke persoon is.

73 Overigens heb ik hierover geen voorbeelden in de jurisprudentie kunnen vinden.



onder meer in dat de ambtenaar zich onafhankelijk en onpartijdig op moet stellen.<sup>74</sup> Binnen de Belastingdienst wordt het 'goed ambtenaarschap' vormgegeven aan de hand van drie basiswaarden: geloofwaardigheid, verantwoordelijkheid en zorgvuldigheid.<sup>75</sup> Een onafhankelijke opstelling en het vermijden van belangenverstrengeling maken volgens de interne regelgeving bij de Belastingdienst onderdeel uit van de geloofwaardigheid van de Belastingdienstmedewerker.

Gezien de open norm van het goed ambtenaarschap en de wijze waarop de Belastingdienst deze norm (intern) uitdraagt, neem ik aan dat het de inspecteur verboden is om bijvoorbeeld aanslagen te regelen van of boeten op te leggen aan familie- of gezinsleden of kennissen.<sup>76, 77</sup> In zoverre lijkt de onafhankelijke positie van de inspecteur jegens de belastingplichtige in juridisch perspectief op de onafhankelijke positie van de strafrechter ten opzichte van de verdachte. Maar daar waar het de strafrechter ernstig wordt afgeraden om een zaak te berechten waarbij hij eerder betrokken is geweest, daar is het de controlerend of aanslagregelend ambtenaar toegestaan om ten aanzien van dezelfde belastingplichtige een boekenonderzoek uit te voeren én aanslagen én boeten op te leggen. Deze verwevenheid van functies vormt naar mijn mening dan ook een cruciaal obstakel voor de (schijn van) onafhankelijkheid van de inspecteur in boetezaken. Vooral wanneer tijdens een intensief, langdurig toezichttraject de inspecteur veelvuldig persoonlijk contact heeft gehad met de belastingplichtige, lijkt mij het bijkans onmogelijk dat diezelfde inspecteur in staat is om in een eventueel daaropvolgende boeteprocedure een objectieve, onafhankelijke houding aan te nemen ten opzichte van de belastingplichtige.

74 Zie bijvoorbeeld CRvB 23 juli 2010, r.o. 3.2.4 (ECLI:NL:CRVB:2010:BN3473) en Rechtbank Arnhem 3 mei 2007, 05/090397-04, ECLI:NL:RBARN:2007:BA4510.

75 Brochure 'Een integere Belastingdienst, Onze basiswaarden en gedragscode', 3 maart 2015, p. 4 (<http://werken.belastingdienst.nl>).

76 Dit zou ook als een nadere uitwerking van het tweede lid van artikel 2:4 Awb kunnen worden gezien. Ten aanzien van deze bepaling stelde de wetgever het volgende: "Vermeden moet worden dat personen in hun kwaliteit van bestuurder of ambtenaar hun privé-belangen in de besluitvorming inbrengen. De uitdrukking «waakt ertegen» in deze bepaling geeft aan dat het bestuursorgaan steeds alert dient te zijn en in voorkomende gevallen ook op eigen initiatief de nodige (voorzorgs) maatregelen moet treffen." (Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 21 221, nr. 3, p. 55). Meer over artikel 2:4 Awb: onderdeel 4.3.3.

77 Met betrekking tot het jaar 1989 had de Algemene Rekenkamer onregelmatigheden geconstateerd bij de aanslagregeling van eigen aangiften en die van familieleden en stelde vast dat daaromtrent geen voorschriften bestonden (Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 21 481, nr. 1-2, p. 183). Vervolgens is per 1 december 1989 een reeds bestaande interne instructie zodanig aangepast, dat het regelen van de eigen aanslag of die van familieleden of kennissen zoveel mogelijk wordt voorkomen. In de instructie staat dat de eigen aangiften van belastingambtenaren door het hoofd van dienst worden geregeld en dat het 'de ambtenaar niet [is] toegestaan administratieve, controlerende of aanslagregelende werkzaamheden te verrichten ter zake van aangiften van familieleden en kennissen zonder voorafgaande goedkeuring door of vanwege het hoofd van de eenheid' (Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 21 481, nrs. 27 en 40, onderdeel 3.9.2).

#### 4.2.2 De interne onafhankelijkheid

Uit jurisprudentie van het HRC en het EHRM bleek reeds dat de strafrechter ook in rechtspositionele zin onafhankelijk dient te zijn (zie hoofdstuk 3, onderdeel 3.4.3). Zo verlangt het HRC dat de verdragsstaten in hun (grond)wetten regels opnemen ten aanzien van het aanstellen van rechters, zoals de benoemingsprocedure, de functievereisten en de aanstellingstermijn. Ook regels met betrekking tot de bevordering, overplaatsing en functiebeëindiging vindt het HRC van groot belang voor de interne rechterlijke (interne of functionele) onafhankelijkheid. De jurisprudentie van het EHRM komt in het algemeen overeen met de visie van het HRC.

In deze paragraaf ga ik nader in op de rechtspositie van de strafrechter en de belastinginspecteur. De rechtspositionele onafhankelijkheid is echter – zoals zal blijken – slechts een deelaspect van de interne dimensie van het onafhankelijkheidsbeginsel. Zo speelt bijvoorbeeld de wijze waarop de (bestuurlijke) organisatie is ingericht eveneens een rol bij een onafhankelijke oordeelsvorming.<sup>78</sup>

##### 4.2.2.1 De rechtspositie van de strafrechter versus de rechtspositie van de inspecteur

In de Nederlandse Grondwet is bepaald dat de berechting van strafbare feiten is opgedragen aan de rechterlijke macht (artikel 113, lid 1 GW). Artikel 117 GW is een belangrijk kapstokartikel voor wat betreft de rechtspositie van rechters. Zo bepaalt het eerste lid dat rechters bij Koninklijk Besluit, de uitvoerende macht dus, voor het leven worden benoemd. Het tweede lid regelt dat een rechter op eigen verzoek of wegens het bereiken van een bepaalde leeftijd ontslagen kan worden. Schorsing of ontslag van een strafrechter is mogelijk in door de wet aangewezen gevallen (derde lid). Een bij de wet ingesteld, tot de rechterlijke macht behorend orgaan, oordeelt over schorsing of ontslag van rechters (derde lid). En ten slotte is in het vierde lid van artikel 117 GW opgenomen dat de rechtspositie van rechters bij wet wordt geregeld.

De Grondwet bevat eveneens een bepaling met betrekking tot de rechtspositie van ambtenaren, zoals belastinginspecteurs. Artikel 109 GW schrijft voor dat de wet de rechtspositie regelt van de ambtenaar en dat tevens regels worden gesteld omtrent hun bescherming bij het werk. Ook bepaalt artikel 109 GW dat de medezeggenschap van ambtenaren geregeld moet worden.

Uit het voorgaande volgt dat de Grondwet meer regelt ten aanzien van de (onafhankelijke) rechtspositie van de strafrechter dan van de inspecteur. De rechtspositie van de rechter lijkt namelijk beter beschermd dan de rechtspositie van de inspecteur aangezien het wijzigen van de Grondwet met meer waarborgen is omkleed dan een wijziging van een 'gewone' wet.<sup>79</sup>

<sup>78</sup> Zo stelt bijvoorbeeld artikel 7 Wet RO de jongere rechter(s) in staat om in alle vrijheid hun oordeel over de zaak te geven, voordat de voorzitter met zijn eindoordeel komt (zie Keulen/Knigge, p. 137). Deze bepaling kent geen pendant in het fiscale bestuurlijke boeterecht, omdat het opleggen van fiscale boeten in het algemeen een vrij solistische aangelegenheid is.

<sup>79</sup> Zie ook Kamerstukken II, vergaderjaar 1994-1995, 24 220, nr. 3, p. 1.

De rechtspositie van ambtenaren is verder uitgewerkt in de Ambtenarenwet (AW).<sup>80</sup> Hoewel rechters ook ambtenaren zijn, is hun rechtspositie grotendeels<sup>81</sup> in een andere wet geregeld: de Wet Rechtspositie Rechterlijke Ambtenaren (WRRRA). In het Besluit Rechtspositie Rechterlijke Ambtenaren (Brra) zijn de bepalingen van de WRRRA op onderdelen nader ingevuld en uitgewerkt.

De Ambtenarenwet, het Algemeen Rijksambtenarenreglement (ARAR) en de Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst (PUB) bevatten de voorschriften ter bepaling van de rechtspositie van de inspecteur. In artikel 2, lid 1, letter c ARAR wordt gemeld dat de bepalingen van het ARAR niet van toepassing zijn op ambtenaren die voor het leven worden benoemd (rechters dus).

De verschillen tussen de rechtspositionele onafhankelijkheid van de strafrechter en die van de inspecteur zal ik op de volgende onderdelen nader uitwerken: a) benoeming en plaatsing, b) beëdiging, c) werkverdeling, d) schade-aansprakelijkheid, e) nevenbetrekkingen en f) disciplinaire maatregelen. Daarna wordt ook aandacht besteed aan aspecten als reorganisaties en verplaatsingen, mobiliteit en de organisatiestructuur.

#### *a) Benoeming en plaatsing*

De benoeming en plaatsing van rechters wordt in hoofdstuk 2 van de WRRRA geregeld. Het eerste lid van artikel 2 WRRRA bepaalt dat rechters op voordracht van de minister van Veiligheid en Justitie (hierna: V&J) voor het leven bij koninklijk besluit worden benoemd.<sup>82</sup> Bij benoeming en bevordering van rechters, met uitzondering van die van de Hoge Raad, heeft de Raad voor de Rechtspraak een doorslaggevende stem (artikel 5b e.v. WRRRA).

Belastingambtenaren worden op grond van artikel 5 ARAR voor vast of tijdelijk aangesteld. Deze aanstelling geschiedt in algemene dienst van het Rijk ter bevordering van de mobiliteit tussen ministeries (artikel 5a ARAR). Nieuwe medewerkers worden meestal tijdelijk aangesteld voor een proeftijd van maximaal twee jaren. De belastinginspecteur wordt aangesteld door de minister van Financiën (artikel 7 ARAR).<sup>83</sup> Benoeming in een functie geschiedt bij aanstelling of bij verandering van functie (zie hoofdstuk 1 PUB).

80 Bij het afronden van dit proefschrift was de Wet normalisering rechtspositie ambtenaren al wel reeds door de Eerste Kamer aangenomen (Stb. 2017, nr. 123), maar nog niet in werking getreden.

81 Artikel 2, lid 1 AW vermeldt dat titel III – de bepalingen van materieel recht – onder meer niet van toepassing is op voor hun leven benoemde ambtenaren (rechters dus). De bepalingen van titel II van de AW, die betrekking hebben op beslag, terugvordering, verrekening en korting van bezoldiging, zijn derhalve wel van toepassing op rechters.

82 Overigens gaan rechters die de leeftijd van zeventig jaar bereiken wel met functioneel leeftijds-ontslag (artikel 117, lid 2 GW jo. artikel 46h, lid 2 WRRRA).

83 Zie hoofdstuk 2 van de UR BD.

*b) Beëdiging*

Artikel 5g WRRRA schrijft voor dat de rechter voorafgaand aan de datum van indiensttreding de eed of belofte aflegt. In bijlage 1 bij de WRRRA is het standaardformulier voor het afleggen van de eed of belofte opgenomen. Deze standaardverklaring behelst enkele belangrijke passages voor wat betreft de onafhankelijkheid van de rechter. Zo verklaart de rechter in spe onder meer dat hij van niemand iets heeft gekregen of beloofd ter verkrijging van het ambt en dat hij ook nooit iets zal aannemen van iemand waarvan hij weet dat die persoon een rechtsgeding heeft waarbij de rechter in spe is of kan worden betrokken.

De inspecteur is eveneens verplicht om een eed of belofte af te leggen (artikel 51 ARAR).<sup>84</sup> Deze eed of belofte komt in grote lijnen overeen met de eed of belofte die de rechter moet afleggen. Ook de inspecteur moet verklaren dat hij ter verkrijging van zijn aanstelling niemand iets heeft beloofd of geschonken en van niemand iets heeft aangenomen. Daarnaast verklaart hij dat hij zich zal gedragen 'zoals een goed ambtenaar betaamt', en dat hij 'zorgvuldig, onkreukbaar en betrouwbaar zal zijn en niets zal doen dat het aanzien van het ambt zal schaden'.<sup>85</sup>

Overigens is het op grond van artikel 64, lid 1 ARAR de ambtenaar sowieso verboden om in zijn ambt vergoedingen, beloningen, beloften of giften aan te nemen van derden, tenzij hij de goedkeuring heeft van het bevoegde gezag.

*c) Werkverdeling*

In hoofdstuk 6 van de WRRRA zijn de overige rechten en plichten beschreven. Artikel 41 WRRRA beschrijft wie het werk verdeelt over de verschillende rechters. Bij een rechtbank is dat bijvoorbeeld het bestuur van de rechtbank. Door bij wet een interne instantie aan te wijzen die verantwoordelijk is voor de werkverdeling onder de rechters kan onder meer worden voorkomen dat rechters zelf zaken naar zich toe trekken. Ook kan de werkdruk over de rechters gelijkmatig verdeeld worden.<sup>86</sup>

In fiscalibus zijn geen extern gepubliceerde, procedurele voorschriften bekend die de werkverdeling over de individuele inspecteurs regelen.

*d) Aansprakelijkheid voor schade*

In artikel 42 WRRRA is een onafhankelijkheidswaarborg opgenomen inzake de civielrechtelijke aansprakelijkheid voor door de rechter veroorzaakte schade. Dit artikel bepaalt namelijk dat voor eventuele schade die de rechter tijdens zijn werkzaamheden aan iemand toebrengt, en waarvoor hij in beginsel zelf aansprakelijk is, *uitsluitend* de Staat aansprakelijk is. De Staat neemt de aansprakelijkheid van

<sup>84</sup> Zie ook hoofdstuk 1, paragraaf 5.2 PUB en de Regeling afleggen eed of belofte ambtenaar (Ministeriële regeling van 10 mei 1999, nr. 762608/99DP, Stcrt. 1999, 110).

<sup>85</sup> Zie Vaststelling formulier eed/belofte rijksambtenaren (Ministeriële regeling van 23 april 1998, nr. AD98/U232, Stcrt. 1998, 92).

<sup>86</sup> Overigens wordt het werk van een rechter, net als dat van een inspecteur, door leidinggevenden gemonitord. Bij de rechterlijke macht geschiedt dit door het voeren van *evaluatie*gesprekken (artikel 37b BrRa) en bij de Belastingdienst door een periodiek patroon van *functionerings- en beoordelings*gesprekken (artikelen 71 en 71a ARAR). Het onderscheid lijkt mij niet slechts van semantische aard.

de rechter in dergelijke gevallen dus over. Overigens moet volgens de civiele rechter de uitsluiting van de persoonlijke aansprakelijkheid van de strafrechter ruim worden uitgelegd; het geldt niet uitsluitend voor bij wet opgedragen kerntaken van de strafrechter.<sup>87</sup>

Als de openbare dienst schade lijdt als gevolg van een gedraging van een belastingambtenaar die hem te verwijten valt, dan kan hij op grond van artikel 66 ARAR worden verplicht deze schade te vergoeden. Een belastingambtenaar geniet dus niet dezelfde bescherming voor schade-aansprakelijkheid als een strafrechter. Overigens kan wel worden besloten een belastinginspecteur schadeloos te stellen (artikel 69 ARAR) en kan een verplichting tot zekerheidsstelling niet aan hem worden opgelegd (artikel 72 ARAR).

#### *e) Nevenbetrekkingen*

Een andere waarborg voor de rechterlijke onafhankelijkheid is het verbod om de functie van advocaat of notaris te bekleden of om beroepsmatig rechtskundige bijstand te verlenen (artikel 44, lid 1 WRRRA). In het verlengde van dit verbod ligt het gebod om nevenbetrekkingen te melden aan de functionele autoriteit (artikel 44, lid 5 WRRRA). In de Leidraad 'Onpartijdigheid en nevenfuncties in de rechtspraak' wordt dit nader uitgewerkt. Zo wordt de strafrechter aangeraden geen strafzaken te behandelen waarbij hij wegens een nevenfunctie 'zodanig betrokken is, dat zijn rechterlijke onpartijdigheid ter discussie zou kunnen komen te staan'.<sup>88</sup> Daarmee wordt mede invulling gegeven aan de onafhankelijkheidsnorm van artikel 12 Wet RO. Het schenden van deze norm, door een bepaalde nevenfunctie te aanvaarden of niet te melden, kan dus schadelijk zijn voor de onpartijdigheid van de rechter. De verdachte kan in zo'n geval een geslaagd beroep op de wrakingsregeling doen (artikel 512 Sv, zie onderdeel 4.4.3).

Artikel 61 ARAR verplicht de belastinginspecteur om opgave van nevenwerkzaamheden te doen die verband houden met zijn ambtelijke werkzaamheden. Het is hem verboden om nevenwerkzaamheden te verrichten die zijn functieervulling of de functie van de openbare dienst kunnen schaden (artikel 61, lid 4 ARAR).<sup>89</sup> Een bijzondere meldingsplicht is opgenomen ter voorkoming van financiële belangenverstrengeling (artikel 61a ARAR). Deze 'insiders-regeling' geldt met name voor belastingambtenaren die uit hoofde van hun werkzaamheden beschikken over koersgevoelige informatie van beursgenoteerde ondernemingen. Overigens mag een belastingambtenaar ook niet deelnemen aan aannemingen en leveringen aan openbare diensten (artikel 62 ARAR).

Met enige regelmaat moet de ambtenarenrechter er aan te pas komen om te beoordelen of bepaalde nevenwerkzaamheden van ambtenaren door de beugel kunnen. Zo werd uiteindelijk ontoelaatbaar geacht dat een milieu-inspecteur, die

<sup>87</sup> Zie Rechtbank Den Haag 4 november 2009, ECLI:NL:RBDHA:2009:BK5692.

<sup>88</sup> Zie aanbeveling 4 van de Leidraad 'Onpartijdigheid en nevenfuncties in de rechtspraak' (www.rechtspraak.nl).

<sup>89</sup> Zie hoofdstuk 7, paragraaf 9 PUB.

binnen een gemeente onder andere verantwoordelijk was voor het begeleiden van externe adviesbureaus, tevens als freelancer een eigen adviesbureau had en daarnaast advieswerkzaamheden verrichtte voor het adviesbureau van haar broer.<sup>90</sup> Ook vond de ambtenarenrechter dat een inspecteur van de Arbeidsinspectie, die na een controle van een bedrijf datzelfde bedrijf adviseerde ten aanzien van het in te dienen bezwaar, het in te nemen standpunt over de mate van verwijtbaarheid en omtrent het achterwege laten van een boete na de bezwaarfase, zich in een positie plaatste 'welke zijn onafhankelijkheid aantast en die de indruk van misbruik van zijn ambtelijke functie kan wekken'.<sup>91</sup> Volgens de rechter diende de betreffende inspecteur een gepaste afstand te houden van ondernemingen die onder zijn controlegebied vallen.

De uitgangspunten van de regelgeving omtrent (het melden van) nevenbetrekkingen van de belastingambtenaar is gezien het voorgaande enigszins vergelijkbaar met de regelgeving die ter zake geldt voor de strafrechter. Beide regelingen richten zich grosso modo op (voorkoming van) nevenwerkzaamheden die het functioneren van de ambtenaar of het ambtelijke apparaat schade zou kunnen berokkenen (vgl. artikel 512 Sv en artikel 61, lid 4 ARAR). Een verschilpunt betreft de openbaarheid. De door de strafrechter aan de functionele autoriteit gemelde nevenfuncties worden vermeld in een register dat in elektronische vorm openbaar wordt gemaakt en tevens ter inzage ligt bij het gerecht waar hij werkzaam is (artikel 44a, lid 4 WRRRA). Nevenfuncties van belastinginspecteurs zijn niet openbaar.

*f) Disciplinaire maatregelen*

Tegen een strafrechter die in de fout gaat, kunnen disciplinaire maatregelen worden genomen. Deze disciplinaire maatregelen, bestaande uit een schriftelijke waarschuwing, schorsing of ontslag, zijn opgenomen in hoofdstuk 6A van de WRRRA.<sup>92</sup> Zo kan de strafrechter schriftelijk gewaarschuwd worden, als hij de waardigheid van zijn ambt verwaarloost of als hij tegen het verbod in toch beroepsmatig rechtskundige bijstand levert (artikel 46c, lid 1 WRRRA).<sup>93</sup> Een rechter riskeert ontslag als hij ernstig schade toebrengt aan de goede gang van zaken bij de rechtspraak (artikel 46c, lid 2 WRRRA) of als hij voor een tweede keer in de fout gaat daar waar hij eerder een schriftelijke waarschuwing heeft gekregen (artikel 46c, lid 3 WRRRA).

De WRRRA regelt ook wie de beslissingen over het opleggen van disciplinaire maatregelen moet nemen. Schriftelijke waarschuwingen worden opgelegd door de president van het betrokken rechtscollege (artikel 46d, onderdelen a tot en met d, WRRRA). De Hoge Raad beslist over de disciplinaire maatregelen van schorsing

<sup>90</sup> CRvB 8 mei 2008, ECLI:NL:CRVB:2008:BD2254.

<sup>91</sup> Rechtbank Utrecht 25 april 2008, r.o. 2.11 (ECLI:NL:RBUTR:2008:BD7296).

<sup>92</sup> In het Brra wordt in hoofdstuk 4 nader invulling gegeven aan de disciplinaire maatregelen. Artikel 34, lid 2 Brra bepaalt echter dat dit hoofdstuk niet ziet op voor het leven benoemde rechterlijke ambtenaren.

<sup>93</sup> Zie bijvoorbeeld Rechtbank Zwolle-Lelystad 19 september 2011, ECLI:NL:RBZLY:2011:BT1848. Het betrof i.c. het schenden van het ambtsgeheim. Uit de betreffende uitspraak volgt ook dat de rechter in kwestie naar een andere sector kan worden overgeplaatst. Deze maatregel lijkt op de strafverplaatsing van artikel 81, lid 1, onderdeel j ARAR.

(artikel 46f WRRRA) en ontslag (artikel 46d, lid 2 WRRRA).<sup>94</sup> De schorsingsmaatregel moet worden opgelegd wanneer de rechter bijvoorbeeld in voorlopige hechtenis zit of wanneer hij nog niet onherroepelijk voor een misdrijf is veroordeeld en *kan* worden opgelegd in geval van een gerechtelijk vooronderzoek tegen de rechter of wanneer er 'een ander ernstig vermoeden is voor het bestaan van feiten en omstandigheden die tot ontslag zouden kunnen leiden' (artikel 46f WRRRA).<sup>95, 96</sup> Op grond van artikel 46i WRRRA kan de rechter wegens ziekte worden ontslagen als de ziekte twee jaren onafgebroken heeft geduurd en er binnen een periode van een half jaar na die tweejaarsperiode er redelijkerwijs geen herstel is te verwachten of als er geen reïntegratie kan plaatsvinden of geen andere passende arbeid kan worden gevonden. Ook kan de rechter ontslagen worden op andere ongeschiktheidsgronden dan vanwege ziekte (artikel 46l, lid 1, onderdeel a WRRRA).<sup>97</sup> De Hoge Raad geeft daarbij aan dat het instrument van ongeschiktheidsontslag van een rechter 'niet [mag] worden aangewend op een manier die de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht ook maar enigszins bedreigt'.<sup>98</sup>

Hoofdstuk VIII van het ARAR bevat bepalingen met betrekking tot disciplinaire straffen.<sup>99</sup> De ambtenaar die een plichtsverzuim begaat of die zich niet als een 'goed ambtenaar' gedraagt kan op grond van artikel 80 ARAR disciplinair worden gestraft. Een disciplinaire straf kan worden opgelegd door hetzelfde gezag dat bevoegd was de ambtenaar aan te stellen (artikel 80, lid 3 en artikel 91, lid 2 ARAR). Artikel 81, lid 1 ARAR vermeldt een keur<sup>100</sup> aan disciplinaire straffen en is daarmee veel uitgebreider dan de strafrechtelijke regelgeving op dit punt.<sup>101</sup>

94 Zie artikel 46o e.v. WRRRA voor de procedurevoorschriften.

95 Wanneer bijvoorbeeld de veroordeling van een rechter voor een misdrijf onherroepelijk is geworden, kan de Hoge Raad overgaan tot ontslag (artikel 46m WRRRA). Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 19 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AX8884.

96 Overigens kan de Hoge Raad een vordering tot schorsing van een rechterlijk ambtenaar ook afwijzen (zie bijvoorbeeld Hoge Raad 13 augustus 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN5907).

97 Volgens de Hoge Raad kunnen 'benedenmaats presteren op het punt van werktempo, onvoldoende openstaan voor collegiaal overleg, gebrek aan besluitvaardigheid, ongelukkige persoonlijke en ambtelijke presentatie, het niet nakomen van werkafspraken over aanwezigheid en bereikbaarheid en het bekend worden van privé gedrag dat afbreuk doet aan de waardigheid van het rechterlijk ambt of het gezag van de rechtspraak, in onderlinge samenhang bezien wel degelijk van zodanige ernst zijn dat de conclusie moet worden getrokken dat de betrokken rechterlijk ambtenaar ongeschikt is voor het uitoefenen van zijn taak en behoort te worden ontslagen.' Zie Hoge Raad 15 december 2009, r.o. 3.7, TAR 2010, 31 (ECLI:NL:HR:2009:BK6646).

98 Idem.

99 Zie ook hoofdstuk 7 van de PUB. Paragrafen 3.2 en 4.2 van dit hoofdstuk gaan over plichtsverzuim, waaronder schending van het goed ambtenaarschap.

100 Artikel 81, lid 1 ARAR vermeldt de volgende disciplinaire straffen: schriftelijke berisping, buitengewone dienst tegen een lagere vergoeding, vermindering van het aantal vakantiedagen, geldboete van ten hoogste € 22, inhouding van salaris, vaststelling van het salaris naar een lager bedrag, niet doorvoeren van periodieke salarisverhogingen, indeling in een lagere salarisschaal, verplaatsing, schorsing en ontslag.

101 Overigens volgt uit een persbericht van de Raad voor de Rechtspraak dat de minister van V&J een uitbreiding van de vormen van disciplinaire maatregelen voorstaat (www.rechtspraak.nl, Brief RTL Nieuws).

Schorsing en ontslag zijn nader uitgewerkt in hoofdstuk X van het ARAR.<sup>102</sup> De ambtenaar is *van rechtswege* geschorst als hij volgens een wettelijke regeling van zijn vrijheid is beroofd (artikel 90 ARAR). Ook *kan* hij worden geschorst als tegen hem een strafrechtelijke vervolging voor een misdrijf is ingesteld, als hem onvoorwaardelijk ontslag is aangezegd of als 'het belang van de dienst zulks vordert' (artikel 91 ARAR).<sup>103</sup> De schorsingsbepalingen van het ARAR vertonen dus grote overeenkomsten met de schorsingsregels die gelden voor de strafrechter.

Zowel de strafrechter als belastingambtenaar moeten zich houden aan een bepaalde basisgedragsnorm. De strafrechter mag niets doen waarmee hij ernstig nadeel toebrengt aan 'de goede gang van zaken bij de rechtspraak of het in haar te stellen vertrouwen' (artikel 46c, lid 2 WRRRA) en de belastinginspecteur dient zich te onthouden van gedragingen die 'een goed ambtenaar in gelijke omstandigheden behoort na te laten of te doen' (artikel 80 ARAR). Beide normen zijn open normen, dat wil zeggen dat uitwerking van vage begrippen als 'de goede gang van zaken bij de rechtspraak' of 'goed ambtenaar' nog verder moeten worden ingevuld. Ook zijn beide gedragsnormen negatief geformuleerd: ze omschrijven via een omweg het gedrag waarvan men zich moet onthouden. Er wordt niet gesteld hoe de strafrechter en de belastinginspecteur zich ten aanzien van de basisnorm zich wél (positief) dienen te gedragen. Overigens komt hierin een verschil tussen beide regelingen naar voren. De 'strafbaarstelling' van artikel 80 ARAR is namelijk gebaseerd op de (positieve) normbeschrijving in artikel 50 ARAR. Deze laatste bepaling schrijft de ambtenaar voor hoe dat hij zich moet 'gedragen, zoals een goed ambtenaar betaamt'. Hoewel dit slechts een nuanceverschil lijkt, geeft deze positieve, meer directieve formulering van de gedragsnorm mijns inziens meer aanleiding tot verdere invulling in lagere regelgeving dan een negatief geformuleerde gedragsnorm.<sup>104</sup> Zo bepalen de Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst (PUB) dat gedragsnormen, waaronder het goed ambtenaarschap, bepaald worden door 'de cultuur die in de organisatie bestaat'.<sup>105</sup>

Een ander verschil betreft het aantal verplichtingen dat geschonden kan worden. Voor ambtenaren betreft het een aanzienlijk aantal (zie hoofdstuk VIIA van het ARAR), die alle bij overtreding tot een te bestraffen plichtsverzuim kunnen leiden (artikel 80 ARAR). Rechters hebben daarentegen veel minder verplichtingen. De WRRRA schept nagenoeg geen verplichtingen voor de rechter<sup>106</sup> en de plichten van het Brra zijn veelal niet van toepassing op de rechter die voor het leven is benoemd (zie artikel 34 Brra). De term 'plichtsverzuim' is de strafrechter vermoedelijk dan ook onbekend.

102 Zie voor schorsing: hoofdstuk 7, paragraaf 3.3 van de PUB.

103 Zie bijvoorbeeld CRvB 5 januari 2006, (ECLI:NL:CRVB:2006:AU9628) voor een schorsing op grond van artikel 90 ARAR gevolgd door een schorsing vanwege dienstbelang (artikel 91 ARAR).

104 Dit effect wordt mijns inziens nog versterkt door het feit dat het een open norm betreft.

105 Zie hoofdstuk 7, paragraaf 3.2 PUB.

106 Een van de weinige verplichtingen is bijvoorbeeld artikel 46ka WRRRA. Dit artikel legt de rechter, die wegens ziekte zijn werk niet meer kan uitoefenen, een meewerkverplichting op in het kader van een reïntegratietraject.



Ook lijkt de strafrechter minder snel in aanmerking te komen voor strafontslag dan de belastingambtenaar (zie de hiervoor aangehaalde uitspraak van de Hoge Raad van 15 december 2009). Daarentegen wordt de belastinginspecteur op voorhand expliciet gewezen op het risico van strafontslag in geval van fraude en corruptie, het verrichten van nevenwerkzaamheden die niet zijn toegestaan, het schenden van de geheimhoudingsverplichting, het gebruiken van de bestanden van de Belastingdienst voor privédoeleinden, het niet nakomen van fiscale verplichtingen en misbruik van bedrijfsmiddelen.<sup>107</sup> Overigens kunnen zowel rechters als ambtenaren bezwaar en beroep aantekenen tegen beslissingen die hun rechtspositie raken.<sup>108</sup>

#### 4.2.2.2 Reorganisaties en verplaatsingen

In hoofdstuk VII van het ARAR zijn de rechten en verplichtingen opgenomen omtrent reorganisaties. De procedure inzake het aanwijzen en herplaatsen van zogeheten herplaatsingskandidaten in geval van een reorganisatie is van belang bij het beoordelen van de mate van onafhankelijkheid van een inspecteur (zie hierna). Een ambtenaar die als herplaatsingskandidaat niet wil meewerken aan zijn herplaatsing kan hiertoe worden verplicht (artikel 57 ARAR). Geeft hij hier geen gevolg aan dan kan hij ontslagen worden (artikel 49l en artikel 96-104a ARAR).

Ook bij de rechterlijke macht worden reorganisaties doorgevoerd. De rechten en plichten van de niet voor het leven benoemde rechterlijk ambtenaar bij een reorganisatie verschillen niet wezenlijk van die van 'gewone' ambtenaren (zie hoofdstuk 4a van het BrRa). Rechterlijke ambtenaren die wel voor het leven zijn benoemd hebben echter een meer beschermde status. Zo kan de rechter die als herplaatsingskandidaat is aangewezen niet buiten het gerecht waarbij hij werkzaam is, worden geplaatst (artikel 36l BrRa).<sup>109</sup> Ook volgt op grond van artikel 36z BrRa geen ontslag als hij niet voldoet aan de verplichting om een andere passende functie binnen hetzelfde gerecht te aanvaarden (artikel 36p, lid 2 BrRa).

#### 4.2.2.3 Functionele en geografische mobiliteit en 'verklewing'

Een onafhankelijke positie houdt ook in dat een rechter of inspecteur niet zonder meer door het leidinggevend kader een andere functie kan worden opgedragen (functionele mobiliteit) of verordonneerd kan worden dat het werk verricht zal moeten gaan worden in een andere regio of arrondissement (geografische mobiliteit). Van Belastingdienstmedewerkers wordt echter verwacht dat ze functioneel mobiel zijn, zowel binnen de dienst als daarbuiten.<sup>110</sup> Door de dienstleiding wordt daar ook op gestuurd. Op grond van artikel 59 ARAR kan een inspecteur worden verplicht om tijdelijk andere werkzaamheden te verrichten en er kan een verhuis-

<sup>107</sup> Brochure 'Een integrale Belastingdienst, Onze basiswaarden en gedragscode', 3 maart 2015, p. 26 (<http://werken.belastingdienst.nl>).

<sup>108</sup> Zie bijvoorbeeld CRvB 4 november 2003, ECLI:NL:CRVB:2003:AW7617.

<sup>109</sup> Zie ook artikel 36c, lid 1, letter b, onderdeel 1 BrRa.

<sup>110</sup> Zie ook artikel 5a ARAR (zie onderdeel 4.2.2.1).

verplichting worden opgelegd (artikel 55 ARAR). Deze maatregelen kunnen op gespannen voet staan met het onafhankelijkheidsbeginsel, maar het kan ook juist een extra waarborg vormen voor de mate van onafhankelijkheid van de inspecteur.<sup>111</sup> Door de regelmatig terugkerende contacten tussen dezelfde belastingplichtige en de dezelfde inspecteur in persoon, bijvoorbeeld in verband met relatiebeheer of in het kader van individueel toezicht, kan de objectieve oordeelsvorming van de inspecteur onder druk komen te staan (ook wel 'verkleving' genoemd).<sup>112</sup> Door met enige regelmaat van functie te veranderen wordt voorkomen dat de band tussen de lokale inspecteur en de belastingplichtige te innig wordt. Functieroulatie is dus mede een waarborg voor de onafhankelijkheid van de inspecteur. Het risico van verkleving doet zich bij de strafrechter in veel mindere mate voor vanwege het incidentele karakter van de strafrechtelijke procedure. Structurele functieroulatie en verplaatsing ter voorkoming van een te nauwe band met verdachten komen in het strafrecht dan ook niet voor.

#### 4.2.2.4 De organieke onafhankelijkheid

Rechtspraak kost geld. Het is de politiek (de wetgever) die bepaalt hoeveel de rechtspraak mag kosten. Als door bezuinigingen een rechter minder tijd aan een strafzaak kan besteden, dan kan dit ten koste gaan van een zorgvuldige, onafhankelijke besluitvorming. Wanneer bijvoorbeeld de begrotingen van de gerechten afhankelijk zouden worden gemaakt van het aantal behandelde strafzaken, dan zou dit een onaantvaardbare druk op de kwaliteit van de rechtspraak met zich kunnen brengen. Vandaar dat de wetgever mede uit dit oogpunt de Raad voor de Rechtspraak heeft ingesteld (zie afdeling 6 van hoofdstuk 2 van de Wet RO). Dit orgaan is belast met de inrichting en organisatie van de gerechten.

Volgens het eerste lid van artikel 91 Wet RO bestaan de taken van de Raad voor de Rechtspraak uit het voorbereiden van de begroting van de Raad en de gerechten gezamenlijk, het toekennen van budgetten aan de gerechten ten laste van de rijksbegroting, het ondersteunen van en toezicht houden op de bedrijfsvoering bij de gerechten, het toezicht houden op de uitvoering van de begroting door de gerechten en landelijke activiteiten op het gebied van werving, selectie, aanstelling, benoeming en opleiding van het personeel bij de gerechten.<sup>113</sup> Door deze taken bij een onafhankelijk instituut neer te leggen, wordt een buffer aangebracht tussen degene die politiek verantwoordelijk is voor de justiebegroting (de minister van V&J) en de gerechten die belast zijn met de rechtspraak. Deze buffer vormt een (extra) waarborg voor de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht.

111 Zie bijvoorbeeld ABRvS 14 juli 2004, ECLI:NL:RVS:2004:AQ1360 (VN 2004/39.8), waarin een belastingadviseur op grond van de Wob verzoekt aan te geven hoe lang de betreffende belastinginspecteur bij hetzelfde team 'Bouw' werkzaam is.

112 Zie bijvoorbeeld het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet', Den Haag, juni 2012, p. 48.

113 De Hoge Raad valt overigens niet onder de Raad voor de Rechtspraak.

De onafhankelijkheid van de rechterlijke macht ten opzichte van de minister van V&J – door tussenkomst van de Raad voor de Rechtspraak – wordt mede vormgegeven door artikel 93 Wet RO. Dit artikel bepaalt dat de minister van V&J aanwijzingen aan de Raad mag geven; echter mogen dat alleen algemene aanwijzingen zijn en geen bijzondere die op een concrete rechtzaak betrekking hebben. In de relatie tussen de minister van V&J en de rechter bepaalt artikel 109 Wet RO overigens de buitengrens: 'Bij de uitvoering van de bevoegdheden, toegedeeld bij of krachtens deze wet, treedt Onze Minister niet in de procesrechtelijke behandeling van, de inhoudelijke beoordeling van alsmede de beslissing in een concrete zaak of in categorieën van zaken'.<sup>114</sup> Dit onafhankelijkheidscriterium wordt ook gehanteerd voor de relatie tussen de individuele rechter en het bestuur van het gerecht (artikel 24, lid 2 Wet RO) en de relatie tussen de rechter en de Raad voor de Rechtspraak (artikel 96 Wet RO). Daarmee lijkt de Wet RO voldoende waarborgen te bieden voor een in organisatorische zin onafhankelijk functionerende rechtspraak. Het voorgaande neemt overigens niet weg dat de minister van V&J wel invloed kan uitoefenen op het vervolgingsbeleid. Op grond van artikel 127 Wet RO kan hij algemene en bijzondere aanwijzingen geven aan het Openbaar Ministerie.

De Belastinginspecteur die een boete oplegt, doet dit naast zijn aanslagregelende of controlerende activiteiten. Bij mijn weten worden de werkzaamheden die samenhangen met het opleggen van boeten, zoals het uitvoeren van het schuldonderzoek of het bijwonen van een hoorsessie, niet afzonderlijk begroot. In het Beheersverslag van de Belastingdienst wordt slechts melding gemaakt van achteraf behaalde boete-opbrengsten, maar er wordt niet inzichtelijk gemaakt hoeveel capaciteit hiermee gemoeid is of zou mogen gaan.<sup>115</sup> Uit de in het Beheersverslag opgenomen definities van boekenonderzoeken, kantooronderzoeken en controles zou kunnen worden afgeleid dat het opleggen van boeten mogelijk als onderdeel van het uit te voeren toezicht (in aantallen) wordt gezien en niet als afzonderlijk te begroten toezicht-activiteit. Het Beheersverslag van 2011 geeft wel aan dat er meer uren zijn besteed aan de bezwaarafhandeling inzake boeten, maar dat betreft slechts een indicatie van een bepaald capaciteitsbeslag met betrekking tot het *gevolg* van de beboeting en niet van de mankracht die gepaard gaat met het *opleggen* van de boeten.<sup>116</sup> Hieruit maak ik op dat het opleggen van boeten als 'bijvangst' wordt gezien van het toezichtproces. Er wordt in het Beheersverslag geen melding gemaakt van verwachte aantallen verzuim- en vergrijpboeten of van andere criteria die een effectmeting mogelijk zouden kunnen maken.

114 Op grond van artikel 127 Wet RO kan de minister van V&J wel algemene en bijzondere aanwijzingen geven aan het Openbaar Ministerie.

115 In het Beheersverslag Belastingdienst van 2011 (p.11, zie [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)) wordt een totale boete-opbrengst gemeld van € 193,9 mln. (2010: € 154,9 mln.).

116 Beheersverslag Belastingdienst 2011, p. 50 ([www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)). Vanaf 2012 wordt geen beheersverslag meer opgemaakt.

Gezien het voorgaande lijkt het boeteproces bij de Belastingdienst in termen van sturing en effect dus een onderschoven kindje te zijn.<sup>117</sup> Los van de vraag wat dat in het algemeen betekent voor de effectiviteit en efficiency van het toezicht, vormt het niet afzonderlijk begroten van boete-oplegging mijns inziens een risico voor de onafhankelijkheid van degene die een boetewaardige situatie tegen het lijf loopt. Als de dienstleiding zich (te veel) focust op slechts het aantal onderzoeken, dan zal bijvoorbeeld een controlerend inspecteur, die een onderzoek vaak binnen een termijn van een aantal dagen of weken moet afronden, niet snel genegen zijn om in voorkomende gevallen een – tijdrovend – schuldonderzoek te verrichten.

### 4.3 De onpartijdigheid van de bestraffende instantie

#### 4.3.1 Inleiding

In het vorige onderdeel heb ik het onafhankelijkheidsbeginsel behandeld en daarbij aangegeven dat naar mijn mening een onafhankelijke positie een faciliterende, noodzakelijke voorwaarde is voor een onpartijdige besluitvorming.<sup>118</sup> Daar waar het onafhankelijkheidsbeginsel ziet op de formele vormgeving van de rechtsprekende macht ten opzichte van de wetgevende en uitvoerende macht (extern) en op de inbedding van de rechterlijke functie binnen de rechterlijke organisatiestructuur (intern), daar geeft het onpartijdigheidsbeginsel invulling aan de relatie tussen de rechtsprekende instantie en de verdachte. Of in fiscale termen: aan de relatie tussen de beboetende belastinginspecteur en de belastingplichtige.

Hierna zal ik eerst aandacht besteden aan het onpartijdigheidsbeginsel in de strafrechtelijke context om vervolgens in te gaan op de onpartijdigheid in fiscalibus.

#### 4.3.2 De onpartijdigheid van de strafrechter

Het Wetboek van Strafvordering kent een aantal bepalingen met betrekking tot de onpartijdigheid van de strafrechter. Zo bepaalt het tweede lid van artikel 268 Sv dat de rechter die voorheen als rechter-commissaris enig onderzoek in de zaak heeft verricht niet aan de terechtzitting deel mag nemen.<sup>119</sup> Een rechter die eerder als rechter-commissaris aan het gerechtelijk vooronderzoek heeft deelgenomen, kan door de verrichte onderzoekshandelingen op voorhand overtuigd zijn van de schuld

117 In het fiscale *strafrecht* is dit beter geregeld. Zo maken de Belastingdienst, de FIOD en het Functioneel Parket van het OM ieder jaar vooraf afspraken over aantallen strafzaken (zogeneten handhavingsarrangementen).

118 Volgens Franken kan slechts een onafhankelijke rechter onpartijdig zijn (zie Schoep, p. 57). Zie ook Van Russen Groen, p. 144.

119 Een uitzondering is opgenomen voor de zittingsrechter die tijdens de terechtzitting door de strafkamer wordt aangewezen als rechter-commissaris, zodat hij getuigen en deskundigen kan horen (artikel 316, lid 2 Sv).

van de verdachte.<sup>120</sup> Ook het EHRM is van mening dat een zittingsrechter die eerder als rechter-commissaris over een zaak heeft geoordeeld niet gezien kan worden als een ‘impartial tribunal’ in de zin van artikel 6 EVRM.<sup>121</sup> Aan de hand van een materiële subjectieve en objectieve toets bepaalt het EHRM of een rechter onpartijdig is (zie onderdeel 3.4.2).

De Hoge Raad past de door het EHRM ontwikkelde objectieve en subjectieve toetsen eveneens toe op het verbod van artikel 268, lid 2 Sv. Hoewel het artikel voorschrijft dat een schending van het verbod nietigheid met zich brengt, leidt volgens de Hoge Raad het optreden van een rechter-commissaris in dezelfde zaak slechts tot nietigheid als is voldaan aan de door het EHRM geformuleerde gronden.<sup>122</sup> Ook heeft de Hoge Raad een nadere uitleg gegeven van wat onder ‘enig onderzoek in de zaak heeft verricht’ moet worden verstaan. Zo achtte de Hoge Raad de zittingsrechter die eerder als rechter-commissaris een tapbevel had gegeven in strijd met artikel 268 Sv.<sup>123</sup> Ook vond de Hoge Raad een rechter die eerder in de procedure de bewaring van verdachte had bevolen<sup>124</sup> en een rechter die het bevel tot in verzekeringstelling op rechtmatigheid had getoetst in strijd met het onpartijdigheidsbeginsel.<sup>125</sup> In het algemeen is de Hoge Raad de mening toegedaan dat artikel 268 Sv er mede toe strekt “een voor de rechtspraak duidelijke afbakening te scheppen welke redelijkerwijze niet tot discussies aanleiding geeft”.<sup>126</sup> De Hoge Raad geeft derhalve een ruime interpretatie aan het begrip ‘enig onderzoek’, zodat vrijwel elke bemoeienis die de zittingsrechter voorheen als rechter-commissaris met de zaak heeft gehad, leidt tot uitsluiting.<sup>127</sup>

Overigens gaat de Hoge Raad, net als het EHRM, uit van de vooronderstelling dat de rechter uit hoofde van zijn aanstelling onpartijdig is. Slechts uitzonderlijke omstandigheden die zwaarwegende aanwijzingen voor het tegendeel opleveren, kunnen bij de verdachte leiden tot een objectief gerechtvaardigde vrees voor een vooringenomen oordeel van de rechter.<sup>128</sup> De schakelbepaling van artikel 415 Sv zorgt er voor dat de eis van onpartijdigheid eveneens geldt in hoger beroep.

Het derde lid van artikel 268 Sv bepaalt dat aan de tafel van de rechtbank alleen rechters en griffiers mogen plaatsnemen. In de rechtszaal is de tafel van de rechters (de zittende magistratuur) over het algemeen dan ook gescheiden van het kathedoor waarachter de OvJ (de staande magistratuur) staat. Door deze zichtbare scheiding wordt de schijn van partijdigheid van de rechter ten opzichte van de OvJ vermeden.

120 Overigens ziet volgens de Hoge Raad artikel 268 Sv niet op de omgekeerde situatie: een rechter-commissaris die eerder als zittingsrechter in eerste aanleg bij de zaak betrokken was (Hoge Raad 27 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ6108; NJ 2007, 208).

121 EHRM 26 oktober 1984, Series A, nr. A86 (De Cubber).

122 Hoge Raad 29 september 1992 (ECLI:NL:HR:1992:ZC9103; NJ 1993, 58, met noot Knigge), Hoge Raad 30 juni 1992 (ECLI:NL:HR:1992:ZC9053; NJ 1993, 194, met noot Schalken).

123 Hoge Raad 13 januari 1998 (ECLI:NL:HR:1998:ZC8320; NJ 1998, 390).

124 Hoge Raad 23 september 1997 (ECLI:NL:HR:1998:ZD0798; NJ 1998, 188, met noot Knigge).

125 Hoge Raad 11 januari 2000 (ECLI:NL:HR:2000:ZD1676; NJ 2000, 196).

126 Hoge Raad 14 april 1998 (ECLI:NL:HR:1998:ZD1019; NJ 1998, 593).

127 Zie ook Keulen/Knigge, p. 142.

128 Hoge Raad 30 juni 1992 (NJ 1993, 194, met noot Schalken).

Artikel 271, lid 2 Sv formuleert een (impliciete) gedragsinstructie voor de zittings-rechter tijdens de terechtzitting: hij mag geen blijk geven van enige overtuiging omtrent schuld of onschuld van de verdachte. Met deze bepaling wordt tevens invulling gegeven aan de onschuldpresumptie van artikel 6, lid 2 EVRM. Laat een rechter blijken overtuigd te zijn van de schuld van de verdachte, dan levert dat een schending op van artikel 6, lid 2 EVRM. Een rechter die tijdens de behandeling van de zaak laat doorschemeren dat hij de verdachte onschuldig vindt, schendt niet de onschuldpresumptie maar toont zich wel vooringenomen.<sup>129</sup>

De Hoge Raad heeft zich in het verleden slechts sporadisch uitgelaten over de norm van het tweede lid van artikel 271 Sv. Een uiting van de rechter dat hij de verdachte zal houden aan de verklaring die hij bij de politie had afgelegd, werd door de Hoge Raad ontoelaatbaar geacht.<sup>130</sup> Een geval waarin de rechter een getuige sterkte toewenst en begrip toont voor de zware stappen die zij heeft moeten zetten om een verklaring ter terechtzitting af te leggen, leverde volgende de Hoge Raad geen strijd op met artikel 271 Sv.<sup>131</sup>

De rechterlijke onpartijdigheid wordt niet alleen door het Wetboek van Strafvordering en de bijbehorende jurisprudentie vorm gegeven. De Leidraad 'Onpartijdigheid en nevenfuncties in de rechtspraak' schetst, naast enkele concrete aanbevelingen die de onafhankelijkheid van de rechter moeten borgen (zie hiervoor onderdeel 4.2.1.4), algemene uitgangspunten ten aanzien van het gedrag van de rechter ter terechtzitting. Zo bepaalt de leidraad dat de rechter zelf verantwoordelijk is voor zijn onpartijdigheid en dat hij zich dient te distantiëren van zijn eigen persoonlijke opvattingen.<sup>132</sup> Ook schrijft de leidraad voor dat de rechter er voor moet zorgen blijk te geven van een onpartijdige houding (vgl. artikel 271, lid 2 Sv). De leidraad beoogt de rechter een handvat te bieden bij de beoordeling van zijn positie in een concreet geval. Aangezien de leidraad slechts algemene aanwijzingen bevat, vormen de voorschriften geen dwingendrechtelijke regels.<sup>133</sup> Een verdachte kan er bijvoorbeeld geen beroep op doen. Wel kan een verdachte in geval van een door hem waargenomen vooringenomen houding van de rechter andere wegen bewandelen om dit aan de kaak te stellen, zoals het indienen van een klacht of een wrakingsverzoek (zie onderdeel 4.4.3).

#### 4.3.3 De onpartijdigheid van de bestraffende belastinginspecteur

De Nederlandse strafwetgever heeft de onpartijdigheid van de rechter niet expliciet verwoord.<sup>134</sup> Dit zal naar mijn mening mede verband houden met het feit dat diezelfde wetgever ten opzichte van de rechter, gezien diens onafhankelijke en onpartijdige positie, de nodige afstand in acht zal moeten nemen. Vandaar dat de strafwetgever zich met name heeft gericht op het formuleren van rechtsnormen ten aanzien van de onafhankelijkheid, die invulling geven aan de formele inbedding van

<sup>129</sup> Zie Keulen/Knigge, p. 139.

<sup>130</sup> Hoge Raad 2 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH9920 (NJ 2009, 278).

<sup>131</sup> Hoge Raad 9 januari 2001 (ECLI:NL:HR:2001:AA9369; NJ 2001, 141).

<sup>132</sup> Zie p. 11 van de leidraad (www.rechtspraak.nl).

<sup>133</sup> Zie p. 7 van de leidraad (www.rechtspraak.nl). De leidraad bevat dan ook geen 'recht' in de zin van artikel 79 Wet RO.

<sup>134</sup> Zie Corstens/Borgers, IV.9.

de strafrechtelijke functie. Een relatief 'hard' gedragsvoorschrift, inhoudende dat de strafrechter onpartijdig dient te handelen, is niet in de strafwet terug te vinden.

In tegenstelling tot het strafrecht bevat het bestuursrecht wel een wettelijke rechtsnorm die bestuursorganen voorschrijft zonder vooringenomenheid – dus onpartijdig – op te treden: artikel 2:4 Awb. Het eerste lid van dit artikel luidt: 'Het bestuursorgaan vervult zijn taak zonder vooringenomenheid'. De wetgever lichtte deze bepaling, die onderdeel uitmaakte van de Eerste tranche van de Awb, onder meer als volgt toe:

*"Waar het, algemeen gezegd, om gaat is dat het bestuursorgaan de hem toevertrouwde belangen niet oneigenlijk behartigt door zich bij voorbeeld door persoonlijke belangen of voorkeuren te laten beïnvloeden. De regel sluit aan bij het beginsel «nemo iudex in re sua», ter uitwerking waarvan bepalingen over wraking en verschoning doorgaans worden aangetroffen als het gaat om rechterlijke activiteiten (zie bij voorbeeld artikel 121 van de Wet op de Raad van State, artikel 30 van de Wet administratieve rechtspraak bedrijfsorganisatie en artikel 61 van de Beroepswet). Deze regelingen hebben tot doel omstandigheden en factoren die het vormen van een onpartijdig oordeel kunnen bemoeilijken, zoveel mogelijk te elimineren. Voor het optreden van bestuursorganen ontbreekt een dergelijke algemene wettelijke regel."*<sup>135</sup>

Uit deze passage uit de Memorie van Toelichting blijkt onder meer dat de wetgever zich bij het codificeren van het bestuursrechtelijke verbod van vooringenomenheid heeft laten leiden door de voor de rechter ('rechterlijke activiteiten') geldende rechtsnormen zoals deze voortvloeiden uit wettelijke verschoningsregelingen. Het materiële criterium dat deze regelingen – en dus ook door artikel 2:4 Awb – beogen te bestrijken is 'het zich voordoen van feiten of omstandigheden waardoor de rechterlijke onpartijdigheid schade zou kunnen leiden'.<sup>136</sup> Zowel de strafrechter als de beboetende belastinginspecteur zouden dus bij de bejegening van de verdachte of de belastingplichtige uit moeten gaan van ditzelfde materiële criterium. Een criterium dat is gebaseerd op het aloude beginsel dat niemand rechter kan zijn in eigen zaak ('nemo iudex in re sua').

Zoals gezegd is het onpartijdigheidsbeginsel als rechtsnorm in het bestuursrecht sterk directief; het draagt het bestuursorgaan een taak op. Het rechtsnormerend gehalte van artikel 2:4, lid 1 Awb, in de zin dat het een rechtens afdwingbaar gedragsvoorschrift inhoudt, lijkt daardoor hoog. Hetzelfde kan naar mijn mening niet gezegd worden van de centrale onpartijdigheidsbepaling in het Wetboek van Strafvordering: artikel 271 Sv. In de eerste plaats verwijst het tweede lid van artikel 271 Sv<sup>137</sup> niet expliciet naar het onpartijdigheidsbeginsel of de eis om zonder

<sup>135</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 21 221, nr. 3, p. 54.

<sup>136</sup> De oude verschoningsbepalingen zoals deze in de Wet op de Raad van State, de Wet administratieve rechtspraak bedrijfsorganisatie en de Beroepswet voorkwamen, zijn op 1 januari 1994 vervangen door een algemene wrakings- en verschoningsregeling in de Wet RO (de wet Voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie, Wet van 16 december 1993, Stb. 1993, 650). Zie ook Kamerstukken II, vergaderjaar 1991-1992, 22 495, nr. 3, p. 112.

<sup>137</sup> Deze bepaling is naar mijn mening de enige wettelijke bepaling die een zeker gedragsvoorschrift inhoudt voor de strafrechter tijdens de terechtzitting voor wat betreft het onpartijdigheidsbeginsel.

vooringenomenheid op te treden. Deze bepaling is eerst en vooral een verwoording van het beginsel van de onschuldpresumptie. De eis van een niet-vooringenomen houding is vermoedelijk – slechts – een afgeleide daarvan. Ten tweede richt artikel 271, lid 2 Sv zich op het *nalaten* van bepaalde gedragingen door de strafrechter die de onpartijdigheid geweld zouden kunnen aandoen en niet op het afdwingen van *actief handelen* waarmee duidelijker invulling aan het onpartijdigheidsbeginsel zou kunnen worden gegeven. Ten slotte mag de strafrechter volgens artikel 271, lid 2 Sv 'geen blijk geven' van schuld of onschuld van een verdachte. De bepaling richt zich dus op het uiterlijk waarneembare gedrag van de strafrechter zoals dat door de partijen wordt ervaren. De vraag of en in hoeverre het voorschrift wordt nageleefd, is dus afhankelijk van de subjectieve blik van de procesdeelnemers.

De sterke normatieve inbedding van het onpartijdigheidsbeginsel in het algemene bestuursrecht volgt ook uit het tweede lid van artikel 2:4 Awb. Volgens deze bepaling moet het bestuursorgaan ertegen waken dat tot het bestuursorgaan behorende personen of daarvoor werkzame personen die een persoonlijk belang bij een besluit hebben, de besluitvorming beïnvloeden. Betreffende bepaling ziet naar mijn mening echter meer op het onafhankelijkheidsbeginsel – voor zover zich dat richt tot de inrichting van de organisatie en het besluitvormingsproces – dan het onpartijdigheidsbeginsel.<sup>138</sup>

Een ander verschil tussen de bestuursrechtelijke en de strafrechtelijke normering van het onpartijdigheidsbeginsel doet overigens weer enigszins afbreuk aan het directieve karakter van de bestuursrechtelijke normering. In het bestuursrecht richt de gedragsinstructie zich namelijk tot het bestuursorgaan (de inspecteur), terwijl de strafrechtelijke norm de strafrechter in persoon aanspreekt. Bij de Belastingdienst zijn de directeuren weliswaar in persoon aangewezen als inspecteur, maar de daadwerkelijke inspecteurshandelingen worden in mandaat uitgevoerd door ondergeschikte belastingambtenaren. Het gedragsvoorschrift zou zich dan ook tot hen moeten richten. De directeuren zouden het gedragsvoorschrift van artikel 2:4 Awb dus moeten 'vertalen'<sup>139</sup> richting de ambtenaren, voor zover dat nog geen onderdeel uitmaakt van de gedragsregels omtrent het 'goed ambtenaarschap'.<sup>140</sup>

#### 4.3.4 Jurisprudentie

##### 4.3.4.1 Fiscaal

De bewijslast die op belastingplichtige rust in het geval hij het gevoel heeft dat de inspecteur vooringenomen is, lijkt in de praktijk nogal eens een te zware dobber te zijn. Zo was de belastingplichtige in een loonbelastingcasus van mening dat dezelfde ambtenaren betrokken waren geweest bij zowel het opleggen van de naheffings-

<sup>138</sup> Zie ook onderdeel 4.2.1.4, voetnoot 74.

<sup>139</sup> Op grond van artikel 10:6, lid 1 Awb kan de mandaatgever instructies geven aan de gemandateerde.

<sup>140</sup> Zie hiervoor onderdeel 4.2.2.1.



aanslag als het behandelen (horen) van het bezwaar. Belanghebbende had echter geen namenlijst van de ambtenaren die de naheffingsaanslag hadden geformaliseerd, zodat de rechter hier niet op in kon gaan. Wel oordeelde de rechtbank dat uit de stukken geen vooringenomenheid tijdens de bezwaarfase was gebleken.<sup>141</sup> Ook vormde in een andere procedure het concretiseren van de stelling van belastingplichtige, dat de inspecteur al bij de uitnodiging voor het hoorgesprek had aangegeven dat een gesprek niet meer tot verandering van zijn standpunt zou leiden, een onoverkomelijk bewijsprobleem.<sup>142</sup> Als de inspecteur echter ter zitting niet ontkent dat hij voorafgaand aan het hoorgesprek heeft gezegd dat hij 'weinig of geen kans zag dat het bezwaar van belanghebbende zou worden gehonoreerd' – althans deze bewering van betrokkene wordt door hem niet betwist – dan maakt de belastingplichtige kans.<sup>143</sup> Overigens staat het de inspecteur vrij om tijdens de bezwaarprocedure meer argumenten te vinden om het eerder ingenomen standpunt te handhaven; dit is inherent aan de heroverwegingsfunctie van het bezwaartraject.<sup>144</sup>

De jurisprudentie met betrekking tot de werking van het verbod van vooringenomenheid ziet dus met name op de bezwaarfase en niet zozeer op de primitieve aanslagregeling en boete-oplegging. Dat betekent echter niet dat de onpartijdigheidsnorm zich niet zou richten tot het primitieve besluitvormingstraject, zoals hierna uit overige bestuursrechtelijke jurisprudentie zal blijken.

#### 4.3.4.2 CBB 9 februari 2006

Op 9 februari 2006 heeft het College van Beroep voor het bedrijfsleven een belangwekkende uitspraak gedaan over verschillende facetten van het functiescheidingsvereiste van artikel 481 Wte.<sup>145</sup> Het college benadrukte onder meer dat het van belang is dat – 'zelfs ex ante' – aan de functiescheidingseis wordt voldaan, onder meer omdat een bindende sanctie kan worden opgelegd. Ook in het voortraject bij het opleggen van de boete, en dus niet pas in de bezwaarfase, dient een scheiding aangebracht te worden tussen degene die het beboetbare feit constateert en degene die de boete uiteindelijk oplegt. Het college geeft daarbij aan dat "artikel 481 Wte betrekking heeft op het gehele onderzoek op basis waarvan de raad van bestuur van de AFM zijn uiteindelijke beslissing neemt".<sup>146</sup>

In de uitspraak van 9 februari 2006 gaat het college ook in op één van de uitgangspunten van dit onderzoek, namelijk de vergelijking tussen de beoordelings-

141 Rechtbank Breda 7 april 2010, ECLI:NL:RBBRE:2010:BM6232 (NTFR 2010, 1549, met noot Schouten).

142 Rechtbank Den Haag 10 oktober 2006, ECLI:NL:RBSGR:2006:AZ6830.

143 Hof Arnhem 3 mei 2011, r.o. 4.2, ECLI:NL:GHARN:2011:BQ5199 (NTFR 2011, 1769, met noot Wolf).

144 CBB 12 maart 2005, r.o. 4.15 (ECLI:NL:CBB:2005:AT3585). De vraag is dan gerechtvaardigd of het bezwaartraject zich wel leent voor een onbevooroordeelde en objectieve heroverweging van het eerdere boetebesluit. Zie verder onderdeel 4.4.4.

145 CBB 9 februari 2006, ECLI:NL:CBB:2006:AV2682 (AB 2006, 292 met noot O.J.D.M.L. Jansen; JB 2006, 101 met noot LjMT; ONDR 2006, 73 met noot Olden).

146 Idem, r.o. 4.4.

procedures van een (straf)rechter en een bestuursorgaan dat een bestuurlijke boete oplegt, en legt het tevens een link met het onpartijdigheidsbeginsel:

*"[...] Naar het oordeel van het College neemt dit echter niet weg dat de wetgever kennelijk voor ogen heeft gestaan dat de beslissing met betrekking tot het - al dan niet - opleggen van een boete objectief en onbevooroordeeld dient plaats te vinden en dat de besluitvorming in dit opzicht te vergelijken is met de beoordeling door een rechter.[...]"*<sup>147</sup>

Ook het college ziet dus een verwevenheid tussen het onafhankelijkheidsbeginsel, zoals dat als vertrekpunt is genomen bij het codificeren van de functiescheidingseis, en het onpartijdigheidsbeginsel ('objectief en onbevooroordeeld').<sup>148</sup> In een recentere uitspraak met betrekking tot de functiescheidingseis van artikel 54a Mw verwoordt het college, na eerst gerefereerd te hebben aan zijn uitspraak van 9 februari 2006, deze verwevenheid zo mogelijk nog explicieter:

*"Tegen deze achtergrond moet artikel 54a Mw aldus worden uitgelegd dat personen die werkzaamheden verrichten ter uitvoering van de artikelen 60 e.v. Mw, moeten constateren of de feiten en omstandigheden die uit het rapport blijken, de conclusie rechtvaardigen dat een overtreding is begaan en indien dit naar hun opvatting het geval is, of in verband met die overtreding een sanctie gerechtvaardigd is. De objectiviteit en onpartijdigheid waarmee deze werkzaamheden verricht moeten worden, sluiten uit dat deze personen zelf onderzoek naar de feiten en omstandigheden verrichten."*<sup>149</sup>

Eerder was ik reeds op grond van het internationale recht (hoofdstuk 3, onderdeel 3.4.3) tot de conclusie gekomen dat het onafhankelijkheidsbeginsel en onpartijdigheidsbeginsel sterk met elkaar verbonden zijn. Nu geconstateerd is dat de onafhankelijkheid en onpartijdigheid uit rechtsnormatief oogpunt in het strafrecht en het niet-fiscale bestuurlijke boeterecht eveneens verknocht zijn, althans voor wat betreft de fundamentele functiescheidingseis, komt de vraag naar voren in hoeverre het *onpartijdigheidsbeginsel* überhaupt nog gelding heeft bij het opleggen van fiscale bestuurlijke boeten. Immers heeft de fiscale wetgever in artikel 67pb AWR het *onafhankelijkheidsbeginsel*, dat verpakt zit in het mandaatverbod van artikel 10:3, lid 4 Awb, voor het overgrote gedeelte overboord gezet. In de parlementaire geschiedenis van artikel 67pb AWR wordt echter met geen woord gerept over de gevolgen van deze actie van de wetgever voor de (mate van) onpartijdigheid of onvooringenomenheid van de beboetende inspecteur.

Het onpartijdigheidsbeginsel is echter een algemeen rechtsbeginsel; in het bestuursrecht is het zelfs een *geschreven* algemeen rechtsbeginsel. Door codificatie van het beginsel in de Awb is het geworden tot een rechtens afdwingbare rechtsnorm, een gedragsinstructie voor het bestuursorgaan: het bestuursorgaan vervult zijn taak zonder vooringenomenheid. Deze rechtsnorm is naar mijn mening nog steeds onverkort van toepassing op het fiscale bestuurlijke boeterecht, ondanks artikel

<sup>147</sup> Idem, r.o. 4.3.

<sup>148</sup> Vgl. Jansen in zijn noot bij deze uitspraak: AB 2006, 292, punt 7.

<sup>149</sup> CBB 30 augustus 2011, ECLI:NL:CBB:2011:BR6737 (AB 2011, 328 met noot O.J.D.M.L. Janssen).

67pb AWR.<sup>150</sup> De wetgever heeft nooit geanticipeerd op een eventueel gebrek aan onpartijdigheid, maar is zich mijns inziens gewoonweg te weinig bewust geweest van de interdependentie tussen de beginselen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid. Van de gevolgen van het terzijde schuiven van de functiescheidingseis voor de mate van onvooringenomenheid van de besluitvorming, heeft de wetgever zich geen rekenschap gegeven. Was die bewustheid er wel geweest, dan had ik van de wetgever – mede gezien de ontwikkelingen op andere bestuursrechtelijke terreinen – een meer positiefrechtelijke borging van het onafhankelijkheidsbeginsel verwacht en geen tamelijk inhoudsloze verwijzing naar de bestaande boetepraktijk. Want van een niet onafhankelijk bestuursorgaan kan vrijwel onmogelijk een niet-vooringenomen houding worden verwacht, althans, de schijn van een partijdige attitude wordt welhaast per definitie opgeroepen.

#### 4.3.4.3 Overige bestuursrecht

Uit rechtspraak op overig bestuursrechtelijk terrein volgt dat de functiescheidingseis in boetezaken niet per se slechts uit specifieke wettelijke voorschriften hoeft voort te vloeien. In een boetezaak in het kader van de Wet arbeid vreemdelingen (Wav) oordeelde de Raad van State dat de functiescheiding tussen toezicht en boeteoplegging direct te ontleen valt aan artikel 2:4 Awb.<sup>151</sup> Als deze lijn naar het fiscale bestuurlijke boeterecht zou worden doorgetrokken, dan zou mijns inziens voormelde functiescheiding eveneens bij fiscale beboeting moeten worden aangehouden. Immers wordt in artikel 67pb AWR alleen het functiescheidingsvereiste van artikel 10:3, lid 4 Awb uitgezonderd en niet – de impliciete functiescheidingseis opgenomen in – artikel 2:4 Awb.

Voor het overige vertoont de rechtspraak op andere bestuurlijke terreinen met betrekking tot het onpartijdigheidsbeginsel op boetegebied dezelfde trekken als de fiscale jurisprudentie. Het ziet veelal op het verbod van vooringenomenheid in de bezwaarfase.<sup>152</sup> Zo vond de rechter het enkele feit dat eiser en verweerster blijkens de procedure in bezwaar verschilden van mening omtrent de feiten en het toepasselijke recht niet met zich brengen dat sprake is van vooringenomenheid.<sup>153</sup> Ook wanneer belanghebbende het gevoel heeft dat de door het bestuursorgaan aangevoerde argumenten nogal 'gezocht' zijn, hoeft dit geen strijd op te leveren met het onpartijdigheidsbeginsel.<sup>154</sup> Daartoe overwoog het college "dat het een (verweren-

<sup>150</sup> Zie ook Valkenburg 2006.

<sup>151</sup> De Raad van State was vervolgens van oordeel dat de onafhankelijke positie van de boeteoplegger niet aangetast was door de gevolgde werkwijze, inhoudende dat het bezwaarschrift tegen de boetebeschikking voor commentaar werd doorgezonden naar de toezichthouder (ABRvS 23 april 2008, r.o. 2.3.1 (ECLI:NL:RVS:2008:BD0355)).

<sup>152</sup> Een uitzondering vormt CBB 4 oktober 2011 (ECLI:NL:CBB:2011:BT6521), waarin het verbod op vooringenomenheid in zowel de primaire fase als de bezwaarfase aan de orde komt.

<sup>153</sup> Rechtbank Rotterdam 30 september 2003, r.o. 2.4.2 (ECLI:NL:RBROT:2003:AL6239).

<sup>154</sup> CBB 28 juli 2005, ECLI:NL:CBB:2005:AU1360 (AB 2005, 383 met noot Vlies, JOR 2005, 248 met noot Frielink en De Groot, ONDR 2005, 158 met noot Vletter-van Dort). Deze zaak betrof de voortzetting van de hiervoor aangehaalde rechtbankuitspraak.

de) overheidsinstantie in een bestuursrechtelijk geschil vrijstaat het ingenomen standpunt met argumenten te onderbouwen, ook indien die argumenten in de optiek van de wederpartij 'gezocht' zijn en – al dan niet uit dien hoofde – volgens de wederpartij geen hout (kunnen) snijden".<sup>155</sup>

#### 4.4 Reparatiemechanismen

##### 4.4.1 Inleiding

In het strafrecht zijn er twee wettelijke regelingen die feitelijk voorzien in het 'repareren' van een gebrek ten aanzien van de onafhankelijkheid of onpartijdigheid van de rechter: wraking en verschoning. Zoals hierna zal blijken, zijn deze reparatiemechanismen tot op zekere hoogte te vergelijken met de bezwaarprocedure bij fiscale bestuurlijke boeten.

##### *Informele terugtrekking*

Voordat ik deze wettelijke procedures beschrijf en met elkaar vergelijk, wil ik kort stilstaan bij de mogelijkheid van de zogenaamde informele terugtrekking van rechters en inspecteurs vóórdat de zaak tot een inhoudelijke behandeling komt. Zoals eerder gezegd is het invulling geven aan het onpartijdigheidsbeginsel met name de individuele taak en verantwoordelijkheid van rechters en inspecteurs zelf. Hun gedrag, respectievelijk ter terechtzitting of tijdens een hoorgesprek, bepaalt de eventuele schijn van vooringenomenheid aan de zijde van de verdachte of belanghebbende. Deze indruk kan worden voorkomen door reeds bij de verdeling van zaken, dus vóórdat het tot een inhoudelijke behandeling komt, aandacht te besteden aan de mogelijke schijn van partijdigheid. In bepaalde gevallen kan de rechter of inspecteur in kwestie dan zelf een inschatting maken van het risico van belangenverstrengeling en besluiten zich van de zaak te distantiëren. Volgens de Leidraad 'Onpartijdigheid en nevenfuncties in de rechtspraak' kan de (straf)rechter zich vooraf terugtrekken in een hem toebedeelde strafzaak.<sup>156</sup> Voor de belastinginspecteur gelden soortgelijke instructies.<sup>157</sup> De gedragsvoorschriften voor zowel de strafrechter als de belastinginspecteur vormen echter informele regels – en zijn dus geen recht in de zin van artikel 79 Wet RO – die niet rechtstreeks afgedwongen kunnen worden. Dat neemt niet weg dat deze informele regels wel degelijk invulling geven aan het onafhankelijkheids- en onpartijdigheidsbeginsel.

<sup>155</sup> Idem, r.o. 4.2.

<sup>156</sup> Volgens de leidraad (p. 9) moet onder terugtrekken worden verstaan 'de informele beslissing van een rechter de zaak niet zelf te behandelen op grond van feiten en omstandigheden waardoor de rechterlijke onpartijdigheid schade zou kunnen lijden.' (zie [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)).

<sup>157</sup> Zie Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 21 481, nrs. 27 en 40, onderdeel 3.9.2 en de brochure 'Een integere Belastingdienst, Onze basiswaarden en gedragscode', 3 maart 2015, p. 4 (<http://werken.belastingdienst.nl>).

#### 4.4.2 Verschoning

Als het onderzoek ter zitting eenmaal begonnen is, dan kan de rechter zich niet meer 'informeel' terugtrekken. Mocht de rechter na aanvang van de zitting toch een risico zien ten aanzien van zijn mogelijke vooringenomenheid, dan kan hij een formeel verzoek doen tot verschoning (artikel 517 Sv).<sup>158</sup> Hiertoe moet hij een verzoek indienen bij een meervoudige kamer van de rechtbank waarvan de rechter die om verschoning verzoekt geen deel uitmaakt (artikel 518, lid 1 Sv). Wordt het verzoek ter zitting ingediend, dan dient de terechtzitting te worden geschorst (artikel 517, lid 3 Sv).

Bij de behandeling van het verschoningsverzoek hoeft niemand te worden gehoord, dit in tegenstelling tot de behandeling van een verzoek tot wraking van een rechter. De meervoudige kamer beslist zo spoedig mogelijk op het verschoningsverzoek en deelt de gemotiveerde beslissing onverwijld mee aan de verdachte, het OM en de betrokken rechter (artikel 518, lid 2 Sv). Volgens het derde lid van artikel 518 Sv staan tegen de beslissing geen rechtsmiddelen open. Een verdachte kan overigens wel een wrakingsverzoek indienen nadat een verzoek om verschoning is afgewezen.<sup>159</sup>

De gronden voor een verzoek om verschoning zijn dezelfde als die voor een wrakingsverzoek; het moet gaan om feiten en omstandigheden waardoor de rechterlijke onpartijdigheid schade zou kunnen lijden (artikel 512 Sv).<sup>160</sup>

Rechtspraak over (gronden voor) verschoning is schaars. Bij de beoordeling van een verschoningsverzoek wordt over het algemeen verwezen naar de uitgangspunten zoals deze door het EHRM ten aanzien van de onpartijdigheid van het gerecht volgens artikel 6 EVRM nader zijn uitgewerkt:

*“Vooropgesteld dient te worden dat een rechter uit hoofde van zijn aanstelling moet worden vermoed onpartijdig te zijn in de zin van artikel 6, eerste lid, van het EVRM, tenzij zich uitzonderlijke omstandigheden voordoen die zwaarwegende aanwijzingen zouden kunnen opleveren voor het oordeel dat de rechter een vooringenomenheid koestert, althans dat bij de verdachte daarvoor, objectief gerechtvaardigd, de vrees kan ontstaan.*

158 Eventueel naar aanleiding van bezwaren van de zijde van de verdediging (zie Keulen/Knigge, p. 145). Overigens zouden bezwaren van het Openbaar Ministerie naar mijn mening evengoed tot een verschoningsverzoek moeten kunnen leiden.

159 Zie T&C Sv, artikel 518 Sv, aantekening 3. Volgens Kuijer zou dit echter misbruik van de wrakingsregeling met zich brengen, omdat de kwestie reeds is beoordeeld door de meervoudige kamer (Melai/Groenhuijsen e.a., artikel 518, aantekening 7). Ik ben het hier niet geheel mee eens. Hoewel de gronden waarop een wrakings- en een verschoningsverzoek zijn gebaseerd vanuit wetgevingsperspectief hetzelfde zijn (artikel 518, lid 1 Sv), kan een verdachte ten aanzien van eenzelfde feitencomplex er een geheel andere visie op nahouden. Het gaat immers vooral om de uiterlijke schijn van partijdigheid, zoals deze onder andere door de verdachte kan worden waargenomen. Daarnaast kan een wrakingsverzoek op een geheel ander feitencomplex zijn gebaseerd dan het voorafgaande verschoningsverzoek.

160 De Leidraad 'Onpartijdigheid en nevenfuncties in de rechtspraak' hanteert ditzelfde criterium ([www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)).

*De vraag of er reden kan zijn voor verschoning moet aldus worden beoordeeld aan de hand van een subjectieve toets, waarbij het gaat om de persoonlijke overtuiging van een rechter in een bepaalde zaak, en aan de hand van een objectieve toets, waarbij moet worden vastgesteld of bij een partij de vrees voor partijdigheid van een rechter kan ontstaan, rekening houdend met de uiterlijke schijn.”*<sup>161</sup>

Een verschoningsverzoek werd toegewezen in het geval dat een getuigenverklaring van een collega-rechter onderdeel uitmaakt van het procesdossier waarover de rechter in kwestie diende te oordelen.<sup>162</sup> Een voorafgaande vrijspraak van een medeverdachte leverde eveneens een grond voor verschoning op.<sup>163</sup> Ook de rechter-commissaris die in de zaak tegen medeverdachten reeds eerder met vrucht was gewraakt, mocht zich verschonen.<sup>164</sup> Een geval van collectieve verschoning deed zich voor toen de rechters reeds hadden kennisgenomen van niet tot het dossier behorende (belastende) stukken, terwijl het procesdossier geen belastende aanwijzingen bevatte.<sup>165</sup>

Vrij recent oordeelde de rechter dat er strijd kan zijn met de onpartijdigheidseis “wanneer de rechters die de verdachte berechten eerder, in een zaak tegen een medeverdachte, een gemotiveerd oordeel hebben gegeven over de betrouwbaarheid van een verklaring van de verdachte, terwijl deze dezelfde stellingname in zijn eigen zaak wenst te handhaven”.<sup>166</sup> Een enkele keer wordt een verzoek om verschoning afgewezen. Zo werd aanvaardbaar geacht dat de rechter in kwestie politie-informatie van een medewerker van het ressortsparket had ontvangen na sluiting van het onderzoek en buiten de Advocaat-Generaal om.<sup>167</sup>

#### 4.4.3 Wraking

In geval van verschoning ligt het initiatief bij de rechter om de eventuele schijn van partijdigheid ter zitting te voorkomen. Dat ligt anders bij de wraking. Een verzoek tot wraking van een rechter kan door de verdachte of het OM<sup>168</sup> worden ingediend

<sup>161</sup> Hof Den Bosch 21 februari 2011, r.o. 4.3 (ECLI:NL:GHSHE:2011:BP5167).

<sup>162</sup> Rechtbank Den Haag 12 juni 2008 (ECLI:NL:RBSGR:2008:BD5529).

<sup>163</sup> Rechtbank Rotterdam 22 maart 2010 (ECLI:NL:RBROT:2010BL8291).

<sup>164</sup> Rechtbank Breda 7 november 2007 (ECLI:NL:RBBRE:2007:BB7489).

<sup>165</sup> Rechtbank Rotterdam 30 november 2005 (ECLI:NL:RBROT:2005:AU8222). Zie voor een vergelijkbaar wrakingsgeval, waarbij de rechter zijn beslissing mede baseerde op stukken die, hoewel daar meerdere malen om was verzocht, niet bij de verdediging bekend waren: Rechtbank Arnhem 19 april 2012 (ECLI:NL:RBARN:2012:BW3348).

<sup>166</sup> Hof Den Bosch 3 augustus 2011, r.o. 3.4 (ECLI:NL:GHSHE:2011:BR6413). Het hof verwees daarbij naar een arrest van de Hoge Raad van 14 oktober 1997 (ECLI:NL:HR:1997:ZD0819; NJ 1998, 187, met noot Knigge).

<sup>167</sup> De rechter vond het mede van belang dat het i.c. ging om een incidentele misslag van een ressortsmedewerker en dat de Kamervoorzitter terstond adequaat heeft gehandeld ‘waardoor ook een eventuele uiterlijke schijn van partijdigheid onmiddellijk en doeltreffend is verhinderd.’ (Hof Den Bosch 21 februari 2011, r.o. 4.6 (ECLI:NL:GHSHE:2011:BP5167)).

<sup>168</sup> Een wrakingsverzoek van het OM komt zeer zelden voor (Keulen/Knigge, p. 145, nt. 86).

(artikel 512 Sv).<sup>169</sup> Net als bij een verzoek om verschoning moet het wrakingsverzoek gebaseerd zijn op feiten en omstandigheden die de rechterlijke onpartijdigheid mogelijk kunnen raken. Zodra deze feiten en omstandigheden aan de verzoeker bekend zijn geworden, kan hij een schriftelijk,<sup>170</sup> gemotiveerd wrakingsverzoek indienen (artikel 513, lid 1 en 2 Sv). Om te voorkomen dat de verdachte de procesgang kan frustreren door verschillende wrakingsverzoeken na elkaar te doen, stelt het derde lid van artikel 513 Sv de eis dat alle feiten en omstandigheden tegelijk moeten worden voorgedragen. Dit geldt echter niet wanneer feiten en omstandigheden bij de verzoeker bekend zijn geworden nádat eerder een wrakingsverzoek is ingediend (artikel 513, lid 4 Sv).

De processuele gang van zaken bij een wrakingsverzoek is gelijk aan die bij een verzoek tot verschoning, met uitzondering van de hoormogelijkheid van de verzoeker en de rechter om wiens wraking is verzocht (artikel 515, lid 2 Sv). Overigens kan de betreffende rechter het onderzoek naar het wrakingsverzoek voorkomen door zich er bij neer te leggen (artikel 514).<sup>171</sup>

In principe kan in elke fase van het rechtsgeding om wraking worden verzocht totdat uitspraak is gedaan. Wraking is niet meer mogelijk nadat in de strafzaak einduitspraak is gedaan.

Over de gronden die kunnen leiden tot een gefundeerd wrakingsverzoek is veel jurisprudentie te vinden. De nationale rechter sluit bij de beoordeling van wrakingsverzoeken aan bij de rechtspraak van het EHRM (hoofdstuk 3, onderdeel 3.4.3.1). In het kader van dit onderzoek zal ik me beperken tot jurisprudentie op het gebied van functiecumulatie, het afwijzen van verzoeken van de verdediging en overleg buiten de zitting om.

Ten aanzien van verboden functiecumulaties heeft het EHRM al enkele malen geoordeeld. Ook de nationale strafwetgever verbiedt specifiek de cumulatie van functies van rechter-commissaris en zittingsrechter in bepaalde gevallen (artikel 268 Sv, zie onderdeel 3.4.2). De nationale rechter is onder meer van mening dat een objectief gerechtvaardigde vrees voor vooringenomenheid kan ontstaan als de rechter die deel uitmaakte van de meervoudige kamer die verdachte bij verstek

<sup>169</sup> Uit jurisprudentie volgt echter dat naast de verdachte en het OM ook anderen een wrakingsverzoek kunnen indienen. Zo werd het wrakingsverzoek van een klager in een artikel 12 Sv-procedure ontvankelijk bevonden. De rechter nam daarbij als uitgangspunt dat onpartijdigheid van een rechter een zo fundamenteel rechtsbeginsel is dat het tot uitdrukking dient te komen en erkenning verdient in iedere vorm van rechtspraak (Hof Den Haag 14 januari 2008, ECLI:NL:GHSGR:2008:BC4438). Zie verder T&C Sv, artikel 512, aantekening 1.

<sup>170</sup> Tijdens de terechtzitting kan het wrakingsverzoek ook mondeling worden gedaan (artikel 513, lid 2, tweede volzin, Sv).

<sup>171</sup> Op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) zijn de wrakingsprotocollen te vinden van o.a. alle hoven en rechtbanken. Deze protocollen zijn onder meer gebaseerd op de 'Aanbeveling wrakingsprotocol gerechtshoven en rechtbanken'.

veroordeelde, opnieuw deelneemt aan de behandeling van de zaak.<sup>172</sup> Ook vond de rechter het strijdig met het onpartijdigheidsbeginsel dat een raadsheer in dezelfde zaak tegen een medeverdachte betrokken was als OvJ.<sup>173</sup> Die strijdigheid werd ook aangenomen in een geval waarin een OvJ als rechter-plaatsvervanger optrad in een zaak waarin een collega van zijn eigen parket OvJ is.<sup>174</sup> Hieruit volgt mijns inziens dat bij functiecumulatie niet alleen gekeken moet worden naar de opvolgende functies van de individuele rechtsprekende persoon, maar tevens in welke relatie de betreffende rechter wellicht in vorige functies heeft gestaan met andere proces-deelnemers.

In het algemeen vormen voorafgaande rechterlijke beslissingen die in het nadeel van de verdachte hebben gewerkt geen grond voor wraking. Dit geldt ook wanneer deze beslissingen onjuist zijn.<sup>175</sup> De rechter bedient zich bij de beoordeling van het wrakingsverzoek in het algemeen van de volgende uitgangspunten:

*"[...] Daarbij staat voorop dat een rechter uit hoofde van zijn aanstelling moet worden vermoed onpartijdig te zijn, tenzij zich uitzonderlijke omstandigheden voordoen die een zwaarwegende aanwijzing vormen dat een rechter jegens een procespartij vooringenomen is, althans dat de bij die partij bestaande vrees daarvoor objectief gerechtvaardigd is. Het standpunt van een verzoeker te dien aanzien is wel belangrijk, maar niet doorslaggevend; de vrees voor partijdigheid moet objectief gerechtvaardigd zijn. [...]*

*Onderzocht dient te worden of de aangevoerde omstandigheden een zwaarwegende aanwijzing opleveren voor het oordeel dat de door verzoeker geuite vrees dat de rechters jegens hem een vooringenomenheid koesteren – objectief – gerechtvaardigd is. [...]*

*Tot uitgangspunt dient daarbij dat de door de rechtbank genomen beslissingen, ook als deze beslissingen in het nadeel van de verzoeker uitvallen en zelfs als die beslissingen als onjuist zouden moeten worden aangemerkt, in het algemeen geen grond kunnen zijn om te veronderstellen dat de betrokken rechters een vooringenomenheid jegens de verzoeker koesteren, noch kan de verzoeker daar de objectief gerechtvaardigde vrees voor vooringenomenheid aan ontleunen."*<sup>176</sup>

Voorgaande neemt niet weg dat bijvoorbeeld de wijze waarop de rechter een beslissing neemt een zekere indruk van vooringenomenheid kan veroorzaken. Dit was bijvoorbeeld het geval waarin rechters onvoldoende motiveerden waarom zij op de beslissing terugkwamen een getuige te horen.<sup>177</sup> Ook de rechter die een verzoek van de verdediging om een getuige te horen afwijst, kan daarmee de schijn van vooringenomenheid over zich afroepen als hij laat weten daar niet het belang van in te zien, terwijl de verdediging de getuigenverklaring nodig denkt te hebben voor een

172 De betreffende rechter werd opnieuw met de zaak geconfronteerd na verwijzing door het hof (Hoge Raad 24 oktober 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZD0257; NJ 1996, 484, met noot Knigge).

173 Hoge Raad 25 maart 2008 (ECLI:NL:HR:2008:BC3785; NJ 2008, 211).

174 Hoge Raad 16 november 1999 (ECLI:NL:HR:1999:ZD1502; NJ 2000, 335, met noot 't Hart).

175 Tenzij de beslissingen van de rechter zo onbegrijpelijk zijn dat daarvoor geen andere verklaring kan worden gegeven dan dat de beslissingen het gevolg zijn van een vooringenomen houding (zie Rechtbank Amsterdam 21 mei 2010, r.o. 5.7 (ECLI:NL:RBAMS:2010:BM5302). Zie ook T&C Sv, artikel 512, aantekening 5, onderdeel b.

176 Rechtbank Amsterdam 21 mei 2010, r.o. 5.3 tot en met 5.5 (ECLI:NL:RBAMS:2010:BM5302).

177 Rechtbank Breda 7 april 2011, ECLI:NL:RBBRE:2011:BQ0787.



onderbouwd avas-verweer.<sup>178</sup> Een wrakingsverzoek werd ook toegewezen in het geval waarin de strafkamer aanvankelijk van mening was dat onderzoek noodzakelijk was, maar naderhand toch een verzoek van de verdachte tot nader onderzoek afwees. Daarmee werd de schijn gewekt dat geen belang werd gehecht aan de uitkomsten van het nog uit te voeren onderzoek.<sup>179</sup> De rechter die in strijd met geldende jurisprudentie een verzoek om een getuigenverhoor afwijst, kan mogelijk eveneens een vooringenomen houding worden verweten.<sup>180</sup>

De houding van de rechter kan zijn onpartijdige positie eveneens schaden bijvoorbeeld door buiten de zitting om contact te hebben met het OM.<sup>181</sup> Zo nam de rechter die voorafgaand aan de zitting met het OM overleg pleegde over de wijze waarop een confrontatie tussen verdachte en getuigen moest plaatsvinden in feite een procesbeslissing buiten de zitting om, waardoor de schijn van vooringenomenheid werd gewekt.<sup>182</sup> Het gedrag van de rechter ter zitting levert ook soms problemen op. Een rechter die niet of onvoldoende geïnteresseerd is in de argumenten van de verdediging<sup>183</sup> of die twijfel uit over de geloofwaardigheid van de verdachte en zegt dat 'hij de schijn tegen heeft',<sup>184</sup> kan met succes worden gewraakt. Ook werd het de laatstgenoemde rechter aangerekend dat hij de OvJ wees op een mogelijke fout in de dagvaarding.<sup>185</sup> Zelfs de rechter die per ongeluk een verdachte – die als getuige optreedt in de zaak tegen een medeverdachte – aanspreekt met 'verdachte', kan de schijn van een vooringenomen houding oproepen.<sup>186</sup>

#### 4.4.4 Bezwaar

Het fiscale bestuurlijke boeterecht kent geen wettelijke verschoningsregeling. De inspecteur kan een besluit op grond van artikel 65 AWR wel ambtshalve heroverwegen bij een onjuiste aanslag of beschikking, maar deze heroverweging kan niet door een belastingplichtige afgedwongen worden. Het betreft een ambtshalve bevoegdheid van de inspecteur; de belastingplichtige kan slechts om toepassing van artikel 65 AWR verzoeken en daar houdt het dan mee op. Daarnaast ziet de onjuistheid waarop artikel 65 AWR ziet mijns inziens slechts op de *materiële* onjuistheid: de gegevens zijn onjuist vastgesteld of het belastingbedrag is naar een onjuist belastingbedrag geformaliseerd. Artikel 65 AWR richt zich niet op het herstel van onjuistheden van formele aard bij het totstandkomen van een besluit of een beschikking, zoals vooringenomenheid.

178 Rechtbank Utrecht 15 maart 2011, ECLI:NL:RBUTR:2011:BP8604.

179 Rechtbank Rotterdam 26 november 2010, ECLI:NL:RBROT:2010:BO5231.

180 Rechtbank Amsterdam 22 oktober 2010, ECLI:NL:RBAMS:2010:BO1532.

181 Rechtbank Utrecht 17 februari 2010, ECLI:NL:RBUTR:2010:BL5051.

182 Rechtbank Arnhem 20 januari 2010, ECLI:NL:RBARN:2010:BL0239.

183 Rechtbank Dordrecht 13 juli 2011, ECLI:NL:RBDOR:2011:BR1375.

184 Rechtbank Amsterdam 26 februari 2010, ECLI:NL:RBAMS:2010:BL8530.

185 Idem.

186 Hof Amsterdam 30 augustus 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BW1443.

Ook de wrakingsregeling kent geen pendant in het fiscale bestuurlijke boeterecht. De belastingplichtige heeft derhalve geen mogelijkheid om (eventuele vrees van) vooringenomenheid bij het tot stand komen van de primaire boetebeschikking weg te nemen. Het enige rechtsmiddel dat de belastingplichtige rest, is het in bezwaar gaan tegen de boetebeschikking. De Raad van State heeft wat dit betreft een van belang zijnde uitspraak gedaan.<sup>187</sup> De Raad bepaalde namelijk dat een eventuele vooringenomen houding bij het nemen van de primaire beslissing, als het ware 'gerepareerd' kan worden in de bezwaarfase. Volgens de Raad dient de ambtenaar die bij de totstandkoming van de primaire beslissing betrokken is geweest zich dan wel van de bezwaarbehandeling te distantiëren. Voor dit onderzoek is het dus van belang na te gaan hoe de afhandeling van bezwaren tegen fiscale bestuurlijke boeten is geregeld.

Vooraf merk ik echter op dat de bezwaarfase een *heroverweging* is van een eerdere primaire beslissing. In zoverre zou het bezwaartraject wellicht vergeleken moeten worden met de strafrechtelijke beroepsinstanties hoger beroep en beroep in cassatie. Immers kan de verdachte de onpartijdigheid van de strafrechter ook aanvechten voor een hof of de Hoge Raad.<sup>188, 189</sup> De bestuursrechtelijke bezwaarfase verschilt echter op een wezenlijk punt van deze rechterlijke instanties: het betreft een heroverweging door *hetzelfde* bestuursorgaan – i.c. de inspecteur – dat eveneens verantwoordelijk was voor het primaire besluit. De bezwaarbehandeling maakt dus onderdeel uit van het totale besluitvormingstraject<sup>190</sup> zoals dat voor het bestuursorgaan heeft te gelden.<sup>191</sup> Reden te meer om functie en werking van het bezwaarproces tegen het licht te houden.

#### *Functie van bezwaar*

Van Wijk<sup>192</sup> noemt de volgende verschillende functies van de bezwaarschrift-procedure: voorkoming van onnodige beroepen (filterwerking), rechtsbescherming, verhoging van de kwaliteit van de bestuurlijke besluitvorming en herstel van gebreken in de primaire besluitvorming. Laatstgenoemde functie is zoals gezegd in het kader van het onpartijdigheidsbeginsel van belang. In zoverre 'lijkt' dus het maken van bezwaar door de belastingplichtige enigszins op het indienen van een verzoek tot wraking van de rechter. Een andere overeenkomst met de strafrechte-

187 ABRvS 13 augustus 2008, ECLI:NL:RVS:2008:BD9965 (zie T&C Awb, artikel 2:4 Awb, aantekening 2, onderdeel d).

188 Zie Keulen/Knigge, p. 145.

189 Overigens vindt het EHRM de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid voor het strafrecht van zo'n elementair belang, dat het hof het niet mogelijk acht dat een schending van deze beginselen door lagere instanties, wordt geheeld door een hogere instantie (zie het Riepan-arrest van het EHRM, hoofdstuk 3, onderdeel 3.4.2).

190 Smit 2002, p. 146, spreekt van een verlengde besluitvormingsfunctie.

191 Hoewel uit artikel 7:11, lid 1 Awb volgt dat het bestuursorgaan niet *ultra petita* mag gaan, ben ik van mening dat uit oogpunt van de rechtsbeschermende functie van de bezwaarprocedure – mede in relatie tot het zorgvuldigheidsbeginsel – de bezwaarbehandelaar ambtshalve moet nagaan of de boete in alle opzichten juist is (zo ook Nicolaï e.a., p. 668). Overigens zou een andere visie mijns inziens tevens afbreuk doen aan de rechtsbeschermende werking van artikel 24a AWR.

192 Van Wijk/Konijnenbelt, p. 537-538.

lijke wraking betreft het feit dat in beginsel geen herhaald bezwaar kan worden gemaakt tegen hetzelfde besluit.<sup>193</sup>

Er zijn echter ook belangrijke verschillen tussen het wrakingsverzoek en het indienen van een bezwaarschrift als reparatiemechanismen voor een bepaalde vrees van vooringenomenheid bij respectievelijk de verdachte of belastingplichtige. Een eerste verschil heb ik hiervoor al genoemd: een wrakingsverzoek ziet op de nog te nemen primaire beslissing en een bezwaarbehandeling betreft de heroverweging van een reeds genomen beslissing.<sup>194</sup> Een ander verschil is dat een wrakingsverzoek ook afgewezen kan worden door de wrakingskamer, terwijl een bezwaarschrift dat aan de procedurele voorschriften voldoet altijd in behandeling zal moeten worden genomen.<sup>195</sup>

#### *Mandatering, horen*

Bij de Belastingdienst verrichten de ambtenaren de inspecteurswerkzaamheden in mandaat.<sup>196</sup> Deze werkzaamheden bevatten zowel het nemen van de primaire beslissing, zoals het opleggen van een belastingaanslag met boete, als het behandelen van het bezwaar daartegen. Het derde lid van artikel 10:3 Awb bepaalt echter dat er geen mandaat voor het beslissen op een bezwaar wordt verleend aan degene die krachtens mandaat de primaire beslissing heeft genomen. Iemand anders dan degene die de boetebeschikking heeft opgelegd, zal dus het bezwaar tegen die boete moeten behandelen. Daardoor wordt toch – zij het op een later moment – vorm gegeven aan de functiescheidingseis, zoals die voortvloeit uit artikel 2:4 Awb (impliciet) en artikel 10:3, lid 4 Awb (expliciet).<sup>197</sup> Een belastingplichtige kan dus door het indienen van een bezwaarschrift tegen de boete – vergelijkbaar met een toegewezen strafrechtelijk wrakingsverzoek – bewerkstelligen dat zijn zaak alsnog door een onvooringenomen derde volledig opnieuw beoordeeld wordt. Zodoende wordt het gebrek aan functiescheiding in het voortraject als het ware hersteld.

Een belangrijk onderdeel van de bezwaarfase is de hoorprocedure. Het horen is niet alleen van belang voor de inhoudelijke bezwaarbehandeling door de inspecteur, maar is tevens bij uitstek een graadmeter voor de belastingplichtige om te beoordelen of hij wel een onvooringenomen persoon tegenover zich heeft. Door de fysieke

<sup>193</sup> Zie Feteris, M.W.C., 2007, p. 413.

<sup>194</sup> Met dien verstande dat een bezwaar in beginsel de werking van de boetebeschikking niet schorst (artikel 6:16 Awb). In de praktijk verleent de ontvanger echter uitstel van betaling van de boetebeschikking indien bezwaar is gemaakt (op grond van o.a. artikel 25 Inv.wet).

<sup>195</sup> Wil de belastingplichtige namelijk de zaak voor de rechter brengen, dan is hij verplicht om eerst een bezwaarschrift in te dienen op grond van artikel 7:1 Awb. Volgens de Hoge Raad staat deze verplichting overigens niet in de weg aan het recht op berechting door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht ex artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBPR (Hoge Raad 8 maart 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9880; BNB 2002/223 met noot Feteris, AB 2002, 353 met noot Jansen, JB 2002, 112, met noot Niessen-Cobben, VN 2002/14.7, met noot redactie).

<sup>196</sup> Dit mandaat is verleend door degene aan wie de inspecteursbevoegdheid is geattribueerd: de directeur (zie artikel 5 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003).

<sup>197</sup> Zie voor eventuele gevolgen van schending van dit vormvoorschrift: Happé e.a. 2017, p. 214 e.v..

confrontatie tussen behandelend ambtenaar en belastingplichtige wordt een eventuele schijn van vooringenomenheid vrijwel direct waarneembaar en/of voelbaar. Nu bepaalt de Awb eveneens ten aanzien van het horen in de bezwaarfase dat dit niet mag plaatsvinden door de persoon die bij de voorbereiding van het bestreden besluit betrokken is geweest. Geschiedt het horen door meer dan een persoon dan geldt deze eis voor de meerderheid, onder wie degene die de hoorsessie leidt (artikel 7:5, lid 1 Awb). Deze functiescheidingseis met betrekking tot de hoorprocedure vormt een extra waarborg voor het in acht nemen van het verbod op vooringenomenheid.

In artikel 25, lid 2 AWR is echter bepaald dat afgeweken kan worden van artikel 7:5 Awb 'indien omstandigheden daartoe nopen'. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB)<sup>198</sup> wordt geen nadere invulling aan dit criterium gegeven. Volgens de staatssecretaris van Financiën brengt namelijk een zorgvuldige voorbereiding van de beslissing op bezwaar sowieso met zich dat voldaan wordt aan de eisen van artikel 7:5 Awb.<sup>199</sup> Wat echter onder de woorden 'omstandigheden daartoe nopen' van artikel 25, lid 2 AWR moet worden verstaan, wordt niet nader geduïd. De staatssecretaris laat dit over aan de rechter, waarbij hij overigens wel aangeeft dat de bewijslast ter zake bij de inspecteur ligt.

Gezien het voorgaande is de vraag gerechtvaardigd of artikel 25, lid 2 AWR überhaupt wel enige meerwaarde heeft. Dat denk ik wel, maar naar mijn mening dient de uitzondering van artikel 25, lid 2 AWR met name een praktisch belang: fiscale aangelegenheden kunnen zeer complex zijn, zodat het juist verhelderend kan werken als de initiële besluitnemer ten minste aan het hoorgesprek in de bezwaarfase deelneemt.<sup>200</sup> Betreffende bepaling kan dus wel degelijk van belang zijn voor de fiscale praktijk, waarmee ook het belang van belastingplichtigen kan zijn gediend. De inspecteur kan echter – ook in boetezaken – artikel 25, lid 2 AWR ook achteraf in stelling brengen, wanneer de rechter reeds geconstateerd heeft dat het horen in de bezwaarfase niet conform artikel 7:5 Awb is gebeurd.<sup>201</sup> Een dergelijke gang van zaken is mijns inziens in strijd met het onpartijdigheidsbeginsel, zoals dat gedurende het gehele besluitvormingsproces – zowel ex ante<sup>202</sup> als ex post – gestalte moet krijgen. De kwaliteit van de besluitvorming wordt daardoor geweld aangedaan. Tevens wordt door zo te handelen afbreuk gedaan aan de reparatiefunctie van het bezwaartraject voor een gebrek met betrekking tot het verbod op vooringenomenheid. Ik stel dan ook voor om in de AWR of in het BFB op te laten nemen dat artikel 25, lid 2 AWR niet zal worden ingeroepen, indien het bezwaar (mede) ziet op een bestuurlijke boete.

198 Besluit van 9 mei 2017, Stcrt. 2017, 28270. In paragraaf 9 van dit besluit wordt het horen in bezwaar nader toegelicht.

199 Brief Staatssecretaris van Financiën van 4 juli 2007, nr. DGB 2007-03074 U, VN 2007/33.4.

200 Zie bijvoorbeeld Happé e.a. 2017, p. 236.

201 Hoge Raad 18 april 2003 (ECLI:NL:HR:2003:AF7495, BNB 2003/267, met noot Feteris). Zie ook rechtsoverweging 5.7 van de hierna te behandelen uitspraak van Hof Arnhem 19 juli 2004 (ECLI:NL:GHARN:2004:AQ8943) en Rechtbank Breda 22 februari 2006, ECLI:NL:RBBRE:2006:AV4224.

202 Zie onderdeel 4.3.4.2.

Overigens merk ik op dat de ambtenaar die het bezwaar behandelt, evenals degene die de primaire boetebeslissing neemt, ook zelf gebonden is aan artikel 2:4 Awb. Dat betekent dat de belastingplichtige bij een eventuele schijn van partijdigheid, ook al heeft het bestuursorgaan de functiescheidingsvereisten in acht genomen, gedurende het gehele proces van aanslagregeling tot de uitspraak op bezwaar het bestuursorgaan kan aanspreken op een vooringenomen behandeling.

#### *'Niet-betrokkenheid'*

De staatssecretaris van Financiën heeft in het Voorschrift Awb 1997 (oud) aangegeven wat hij onder het begrip 'betrokken' in artikel 7:5 Awb verstaat. Daarmee werd bedoeld 'op de ambtenaar die met een hoge mate van zelfstandigheid het betreffende besluit heeft voorbereid en over de betrokken casus eerder een oordeel heeft gevormd'.<sup>203</sup> Uit het laatste gedeelte van deze omschrijving, de eerdere oordeelsvorming, zou a contrario afgeleid kunnen worden dat onder niet-betrokkenheid moet worden begrepen: het niet eerder een oordeel hebben gevormd over de casus. Een dergelijke omschrijving voldoet mijns inziens volledig aan het verbod op vooringenomenheid van artikel 2:4 Awb.<sup>204</sup>

Volgens Happé c.s. zijn onder meer als 'betrokkenen' aan te merken degene die het primaire besluit heeft genomen, de controlemedewerker die het boekenonderzoek heeft uitgevoerd en de vakgroepcoördinator die i.c. heeft geadviseerd.<sup>205</sup> De vraag komt dan op in hoeverre de boetespecialist of boete-fraudecoördinator zijn aan te duiden als 'betrokkenen' in de zin van artikel 7:5 Awb. Immers worden deze deskundigen op grond van het 'verplichte boete-advies' (zie onderdeel 4.2.1.3) in bepaalde gevallen bij het nemen van primaire boetebeschikkingen geraadpleegd.

In een casus die speelde voor het gerechtshof te Arnhem<sup>206</sup> is deze problematiek aan de orde geweest. De casus was als volgt. Aan een belastingplichtige was een vergrijpboete opgelegd door een ambtenaar. Deze ambtenaar heeft zich bij het opleggen van de boete laten bijstaan door een boete-fraudecoördinator die op zijn beurt geadviseerd heeft tot het opleggen van de (primaire) vergrijpboete. Vervolgens is de belastingplichtige, na bezwaar te hebben gemaakt, gehoord door zowel de ambtenaar die de primaire boete heeft opgelegd als de betreffende boete-fraudecoördinator. Het hof was van oordeel dat deze boete-fraudecoördinator een "wezenlijke invloed uitgeoefend [heeft] op het primaire besluit inzake de aan belanghebbende opgelegde boete", zodat de inspecteur de wettelijke bepalingen omtrent de hoorplicht had geschonden. Uit deze casus kan de conclusie worden getrokken dat de boete-fraudecoördinator of boetespecialist die betrokken is geweest bij de primaire fase zich dient te onthouden van inhoudelijke deelname aan het voortgezette besluitvormingstraject in de bezwaarfase.

In de hiervoor genoemde casus betrof het een schending van de hoorvoorschriften. De belastingplichtige had tijdens het horen zelf deze schending kunnen waarnemen.

<sup>203</sup> Paragraaf 6.2.4 van het Voorschrift Awb (oud).

<sup>204</sup> De wetgever is overigens van mening dat betrokkenheid al kan blijken door het verlenen van een medeparaaf (Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 22 221, nr. 3, p. 150).

<sup>205</sup> Happé c.s. zijn dan ook voorstander van een ruime uitleg van het begrip 'betrokken zijn' (Happé e.a. 2017, p. 236).

<sup>206</sup> Hof Arnhem 19 juli 2004, ECLI:NL:GHARN:2004:AQ8943 (VN 2004/59.5, met noot redactie).

Er zijn echter ook gevallen denkbaar waarin de belastingplichtige niet uit eigen directe waarnemingen kan afleiden dat zowel bij het nemen van de primaire beslissing als bij de behandeling van het bezwaar (intern) dezelfde personen zijn geraadpleegd. Dit kan problemen opleveren ten aanzien van de rechtsbescherming. Want hoewel de vereiste zorgvuldigheid met zich brengt dat de voor de bezwaarbehandeling verantwoordelijke ambtenaar moet voorkomen dat in deze fase opnieuw dezelfde interne adviseurs worden geconsulteerd, kan een belanghebbende daar in de praktijk niet altijd een vinger achter krijgen. Ik ben dan ook van mening dat de staatssecretaris er goed aan zou doen om nadere beleidsregels uit te vaardigen ten aanzien van het verkrijgen van een onafhankelijk boete-advies in de bezwaarfase.<sup>207, 208</sup>

Uit het voorgaande volgt dat het bezwaarproces tot op zekere hoogte een reparende functie heeft voor gebreken in de onpartijdigheid tijdens de primaire besluitvorming.<sup>209</sup> Het gaat mij echter te ver om de verantwoordelijkheid voor het verkrijgen van een onpartijdig oordeel volledig bij de belastingplichtige neer te leggen. Het verbod op vooringenomenheid geldt immers ook in de primaire fase. Nota bene heeft de fiscale wetgever, door het bestuursrechtelijke functiescheidingsvereiste ongefundeerd buiten werking te stellen, zelf de hand gehad in een systeem waarin het de belastinginspecteur vrijwel onmogelijk wordt gemaakt een onvooringenomen positie in te nemen.

#### 4.5 Korte samenvatting

Een onafhankelijke positie en een onpartijdige oordeelsvorming van de bestraffende instantie zijn van groot belang bij het bepalen van de strafmaat. Bij het onderzoek naar de rechtsnormatieve uitwerking van het onafhankelijkheidsbeginsel binnen het fiscale boeterecht en het strafrecht met betrekking tot de straftoemeting valt op dat het fiscale boeterecht minder waarborgen biedt. Zo kan de inspecteur, anders dan de strafrechter, 'gestuurd' worden door beleidsregels van hogerhand en is er in het fiscale boeterecht geen formele scheiding tussen degene die het beboetbare feit constateert en degene die de boete oplegt. Ook is de arbeidsrechtelijke rechtspositie van de strafrechter sterker dan die van de inspecteur, bijvoorbeeld ten aanzien van benoeming, mogelijk plichtsverzuim, disciplinaire straffen en strafontslag. Daarnaast volgt uit de gezagsrelaties tussen leidinggevenden en ondergeschikten binnen de Belastingdienst een zekere afhankelijkheid.

<sup>207</sup> Dat zou dan met name moeten gelden voor bezwaren tegen vergrijpboeten, omdat voor deze boeten expliciet is voorgeschreven dat interne afstemming met boetespecialisten of boetefraudecoördinatoren dient plaats te vinden (zie paragraaf 25, lid 6 BBBB).

<sup>208</sup> Overigens hoeft een boete, die volgens de regelen der kunst met inhoudelijke deskundigen is afgestemd en opgelegd, uiteraard niet per definitie een juiste boete te zijn. Zie bijvoorbeeld Rechtbank Breda 21 juni 2006, NTFR 2006, 2110, VN 2006/59.3.14 (ECLI:NL:RBBRE:2006:AY3802) en Hof Arnhem 29 november 2011 (ECLI:NL:GHARN:2011:BU7716).

<sup>209</sup> In het volgende hoofdstuk ga ik verder in op de beperkte herstelfunctie van het bezwaartraject bij geautomatiseerd opgelegde verzuimboeten (zie hoofdstuk 5, onderdeel 5.4.4.3).

Doordat de inspecteur meer afhankelijkheden kent dan de strafrechter is het risico op schijn van vooringenomenheid navenant groter, ook al is het beginsel van onpartijdigheid in het bestuursrecht bij wet gecodificeerd (artikel 2:4 Awb). Weliswaar kan de belastingplichtige door middel van een bezwaartraject enig herstel van bevoorrordeling worden geboden – enigszins vergelijkbaar met wraking van de strafrechter – maar de schijn zal in veel gevallen reeds zijn gewekt.

#### 4.6 Afsluiting

Voor het proces dat leidt tot een evenredige bestraffing is een onafhankelijk en onpartijdige bestraffende instantie een noodzakelijke voorwaarde. Zo kan een onafhankelijk bestraffer zonder inmenging van buitenaf zijn eigen, deskundig oordeel vellen over de strafmaat. Daarnaast roept een bestraffer die uitstraalt dat hij objectief en onbevooroordeeld zijn werk doet vertrouwen bij het publiek en de betrokkene op. Daarbij zal bij de betrokkene het specifieke vertrouwen in een evenredige bestraffing gepaard kunnen gaan met het geloof dat door hem aangedragen strafverminderende omstandigheden niet tegen hem gebruikt zullen worden. Ook zal de betrokkene eerder geneigd zijn een straf te accepteren die is opgelegd door iemand die naar zijn gevoel niet vooringenomen is.

Maar hoe je het wendt of keert, de inspecteur is geen strafrechter. Naar de aard van de zaak is de inspecteur afhankelijk, want hij maakt onderdeel uit van de uitvoerende macht. En dit heeft nu eenmaal gevolgen voor de (schijn van) onpartijdigheid. Van Russen Groen beschrijft dit treffend als volgt:

*“Objectief onpartijdig is een bestuursorgaan niet. Een bestuursorgaan is geen rechterlijke instantie. Bij het maken van een redelijke belangenafweging zal het bestuursorgaan zijn eigen belangen laten meewegen. Bestuurlijke strafopleggers zullen in elk geval nooit volledig aan de schijn van partijdigheid kunnen ontkomen.”*<sup>210</sup>

Uit dit citaat kan enerzijds afgeleid worden dat een onpartijdige inspecteur in wezen een utopie is. In zoverre zijn de in dit hoofdstuk aangetroffen verschillen tussen inspecteur en strafrechter naar mijn mening dan ook niet verrassend. Maar anderzijds blijkt uit de aangehaalde bewoordingen dat er wel degelijk ruimte is om het risico op schijnbaar vooringenomen handelen te verminderen. Vandaar dat een vergelijking tussen beide instanties vanuit beginselperspectief mij nuttig leek om zo lering te kunnen trekken uit het strafrecht ter mogelijke verbetering van het fiscale boetetoemettingsproces. Het (alsnog) aanbrengen van een functiescheiding tussen de constaterende en beboetende instantie zou een dergelijke verbetering kunnen zijn in het licht van het beginsel van onpartijdigheid (zie verder hoofdstuk 8, onderdeel 8.1).

<sup>210</sup> Van Russen Groen, p. 154.





## HOOFDSTUK 5

# Een zorgvuldige beslissing

### 5.1 Inleiding

De eerste fase van een besluitvormingsproces in het algemeen betreft de beeldvorming. De beslisser zal zich op de hoogte moeten stellen van de – voor de besluitvorming van belang zijnde – feiten en omstandigheden. Welke feiten en omstandigheden voor hem relevant zijn, is afhankelijk van het doel waarvoor hij zijn beslissingsbevoegdheid heeft verkregen.

Vertaald naar het door de strafbeslisser uit te voeren strafmaatonderzoek betekent dit dat dit onderzoek zich moet richten op omstandigheden die het middel (de boete) en de strafdoelen met elkaar in overeenstemming brengen. Van de beslisser kan immers niet verwacht worden, dat hij aandacht besteedt aan factoren die in objectieve zin geen verband houden met het doel waarvoor hij de beslissingsbevoegdheid heeft verkregen. Daarmee is een eerste afbakening van het onderzoek naar de strafmaat een gegeven.

#### *Zorgvuldigheid en bewijs*

Een van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur is het zorgvuldigheidsbeginsel. Het zorgvuldigheidsbeginsel wordt in de literatuur vaak onderverdeeld in het materiële zorgvuldigheidsbeginsel en het formele zorgvuldigheidsbeginsel. Het materiële zorgvuldigheidsbeginsel ziet voornamelijk op een zorgvuldige belangenafweging en gaat dus in belangrijke mate gelijk op met het evenredigheidsbeginsel (zie het volgende hoofdstuk).

Het formele zorgvuldigheidsbeginsel heeft betrekking op de voorbereiding, de totstandkoming en de vormgeving van besluiten.<sup>1</sup> Gedurende het gehele besluitvormingsproces moet het zorgvuldigheidsbeginsel dus in acht worden genomen. Dit betekent dat het formele zorgvuldigheidsbeginsel in alle fasen van de geïndividualiseerde straftoemeting (beeldvorming, oordeelsvorming en besluitvorming) terugkomt. In dit hoofdstuk ga ik nader in op de uitwerking van het formele zorgvuldigheidsbeginsel in de beeldvormende, voorbereidende fase van het proces van geïndividualiseerde straftoemeting.

---

<sup>1</sup> Jansen, P.G.M., p. 107.

Het formele zorgvuldigheidsbeginsel richt zich in beginsel op het vergaren van kennis en vereist een gedegen onderzoek naar 'alle relevante factoren'.<sup>2</sup> Om te bepalen wat relevant is, zal degene die de straf oplegt zich dus eerst een beeld moeten vormen van het doel van de straf en de betrokken belangen, zodat daarmee bij het voorbereidende onderzoek rekening kan worden gehouden. De voor de straftoemingsbeslissing van belang zijnde factoren (of feiten of omstandigheden) worden veelal bijzondere of strafbeïnvloedende omstandigheden genoemd.<sup>3</sup>

Strafbeïnvloedende feiten en omstandigheden kunnen worden onderverdeeld in strafverzwarende en strafverminderende feiten en omstandigheden. Ten aanzien van het stellen en bewijzen van strafbeïnvloedende omstandigheden vermeldt het vijfde lid van paragraaf 6 van het BBBB het volgende:

De stelplicht en bewijslast van strafverzwarende factoren rust op de inspecteur; de stelplicht en bewijslast van strafverminderende factoren op belanghebbende.

De termen 'stelplicht en bewijslast' doen vermoeden dat er bewijsrechtelijke rechten en plichten op de betrokkene en de inspecteur rusten die in bepaalde mate het geïndividualiseerde straftoemingsonderzoek normeren. Vandaar dat ik in dit hoofdstuk de strafrechtelijke en bestuursrechtelijke rechtsnormen met betrekking tot het bewijs van strafbeïnvloedende feiten en omstandigheden zal beschrijven en vergelijken.

#### *Bewijs en onderzoek*

Zowel het begrip *bewijs* als het begrip *onderzoek* houdt verband met het verwerven van kennis. Beide begrippen worden daarom vaak niet duidelijk van elkaar onderscheiden.<sup>4</sup> In dit hoofdstuk zal ik beide begrippen naast elkaar hanteren en waar nodig van uitleg voorzien voor wat betreft de relatie met betrekking tot het verrichten van feitelijk onderzoek.

Over het gebruik van de term 'bewijzen' bij straftoemering in strafrechtelijke context wordt het volgende opgemerkt. Anders dan het (fiscale) bestuursrecht kent het strafrecht wettelijk bewijsrecht (de artikelen 338 e.v. Sv). Deze bepalingen normeren voor een belangrijk deel de bewijsgaring door de strafrechter. De artikelen 338 tot en met 344a Sv hebben echter alleen betrekking op de eerste vraag van artikel 350 Sv: kan het ten laste gelegde worden bewezen.<sup>5</sup> De andere vragen van artikel 350 Sv – waaronder de vraag naar de strafmaat – valt dus buiten het toepassingsbereik van de wettelijke bewijsregels. Voor wat betreft het bewijs van omstandigheden die enkel een rol spelen bij de vierde vraag van artikel 350 geldt eigenlijk slechts één eenvoudige regel: ze moeten op de terechtzitting aan de orde zijn gesteld (zie ook onderdeel 5.4).

2 Zie Van der Heijden, p. 124, die verwijst naar Konijnenbelt.

3 Zie het volgende hoofdstuk voor een definitie van strafbeïnvloedende omstandigheden.

4 Zie bijvoorbeeld Schuurmans, p. 88.

5 Corstens/Borgers, XVI.12 en Mevis, p. 604.

*Hoofdstukindeling*

Aan het onderzoek naar het begaan van het beboetbare of strafbare feit door de strafbeslisser gaat vaak onderzoek vooraf. In het strafrecht is dat meestal een opsporingsonderzoek en in het fiscale bestuursrecht een zogenoemd schuldonderzoek. Tijdens deze vormen van voorafgaand onderzoek kunnen omstandigheden worden geconstateerd die van belang zijn voor de straftoemeting. Vandaar dat het voor dit proefschrift van belang is om de relevantie van dergelijk voorafgaand onderzoek voor de beantwoording van de finale straftoemetingsvraag te onderzoeken.

Gezien hetgeen hiervoor is overwogen, zal bij de indeling van dit hoofdstuk worden aangesloten bij de drie onderzoekstypen die elkaar in de tijd opvolgen: 1) het voorafgaand onderzoek, 2) het onderzoek van de strafbeslisser naar de strafbaarheid of beboetbaarheid en 3) het onderzoek naar de strafmaat. Daarbij staat de normatieve uitwerking van het zorgvuldigheidsbeginsel binnen deze verschillende onderzoeken voorop. Tevens zal aandacht worden besteed aan degene(n) die verantwoordelijk is (zijn) voor het betreffende onderzoek.

Dit brengt me tot de volgende indeling van dit hoofdstuk. In de volgende paragraaf 5.2 zullen eerst de aan het straf- en boeteonderzoek voorafgaande onderzoeksprocedures met elkaar worden vergeleken. Zoals gezegd, kunnen strafbeïnvloedende omstandigheden namelijk veelal al in dit vroegtijdige stadium onderwerp van onderzoek zijn. Daarna wordt in paragraaf 5.3 een vergelijking gemaakt tussen het strafrechtelijke onderzoek ter terechtzitting en de fiscaalbestuursrechtelijke zienswijzeprocedure en de normering die daarbij een rol speelt. In paragraaf 5.4 wordt daarbij specifiek ingegaan op het onderzoek naar de vraag met betrekking tot de strafmaat.

Een bijzondere vorm van (nader) onderzoek vloeit voort uit het draagkrachtbeginsel. Dit onderzoek naar de financiële draagkracht komt pas in beeld wanneer uiteindelijk een specifieke financiële straf- of maatregel wordt overwogen. Vandaar dat dit draagkrachtonderzoek aan het eind van de onderzoekscyclus zal worden besproken (paragraaf 5.5). Het hoofdstuk wordt afgesloten met enkele samenvattende beschouwingen (onderdeel 5.6). Voor een uitgebreidere weergave van conclusies met aanbevelingen wordt verwezen naar hoofdstuk 8.

**5.2 Het voorafgaande onderzoek**

In het strafrecht wordt het onderzoek ter terechtzitting door de strafrechter veelal voorafgegaan door een toezicht- en/of een opsporingsonderzoek. Dat is bij fiscale bestuurlijke boeten vaak ook het geval: tijdens onderzoek naar de belastingheffing kunnen beboetbare gedragingen worden geconstateerd die vervolgens nader worden onderzocht gedurende een schuldonderzoek. Net als bij voorbereidend strafrechtelijk onderzoek kunnen in een fiscaal schuldonderzoek – dat gelijk op kan lopen met het onderzoek naar de belastingheffing – feiten en omstandigheden worden waargenomen die relevant zijn voor de finale strafmaatbeslissing. In dit onderdeel zal ik dan ook nader ingaan op de rechtsnormen die omvang en reikwijdte van het voorafgaande onderzoek bepalen.

### 5.2.1 Voorbereidend onderzoek

Het opsporingsonderzoek wordt opgestart naar aanleiding van een verdenking in de zin van artikel 27 Sv. Dit type onderzoek kan worden vergeleken met het fiscale schuldonderzoek zoals dat plaatsvindt na de sfeerovergang.<sup>6</sup> Dit schuldonderzoek is in het fiscale boeterecht niet specifiek genormeerd; de Awb en AWR bevatten voornamelijk bepalingen met betrekking tot (controle)bevoegdheden van de inspecteur (bijvoorbeeld artikel 47 AWR) en verdedigingsrechten van de belanghebbende (artikel 5:10a Awb en paragraaf 14 BBBB). Daarbij speelt artikel 6 EVRM ook een grote rol.

In het strafrecht staat het voorbereidend onderzoek – het onderzoek dat vooraf gaat aan het onderzoek ter terechtzitting – onder leiding van de OvJ. Tijdens dit voorafgaande onderzoek kunnen strafbeïnvloedende feiten en omstandigheden aan het licht komen die van belang zijn bij de finale straftoemeteringsvraag van artikel 350 Sv. Moet de OvJ dan ook al gedurende het opsporingsonderzoek aandacht besteden aan mogelijke strafbeïnvloedende omstandigheden? Daar lijkt het wel op, althans, deze vraag wordt in de strafrechtelijke literatuur overwegend bevestigend beantwoord.<sup>7</sup> Daarbij wil ik opmerken dat dit niet alleen geldt voor de OvJ, maar ook voor ‘al diegenen die met het oog op de straks door de rechter te beantwoorden vragen bij de strafzaak zijn betrokken’, zoals opsporingsambtenaren.<sup>8</sup>

Er zijn drie vormen van vooronderzoek: het opsporingsonderzoek, het onderzoek door de rechter-commissaris (voorheen: gerechtelijk vooronderzoek) en het strafrechtelijk financieel onderzoek (hierna: sfo). Van deze drie is het opsporingsonderzoek het meest ‘dominant’.<sup>9</sup> In tegenstelling tot een onderzoek door de rechter-commissaris (hierna: RC) en een sfo, die beide slechts incidenteel worden ingesteld, vindt een opsporingsonderzoek onder leiding van een OvJ namelijk in *elke* strafzaak plaats. Vandaar dat ik me voor dit proefschrift voornamelijk zal richten op het voorbereidende opsporingsonderzoek.

De hiervoor genoemde ‘plicht’ van de bij de opsporing betrokken ambtenaren om te anticiperen op strafbepalende omstandigheden, is af te leiden uit de artikelen 132 en 132a Sv. Artikel 132 Sv definieert het voorbereidende onderzoek als het onderzoek ‘hetwelk aan de behandeling ter terechtzitting voorafgaat’. Het voorbereidende onderzoek heeft dus als doel het onderzoek ter terechtzitting, dat mede het straftoemeteringsvraagstuk omvat, ‘voor te bereiden’.

6 Zie ook Jansen, O.J.D.M.L., p. 97 e.v., die overigens de term ‘boeteonderzoek’ hanteert. In dit hoofdstuk zal ik verder het begrip ‘schuldonderzoek’ gebruiken, omdat dat binnen het fiscale boeterecht meer gangbaar is.

7 Zie bijvoorbeeld ‘t Hart, p. 271, Corstens/Borgers, VIII.2, en Nijboer, p. 15-16.

8 Corstens/Borgers, VIII.2. Overigens halen zij daarbij geen voorbeelden aan over mogelijke anticipatie op bijvoorbeeld strafverminderende omstandigheden.

9 Zie ook Corstens/Borgers, VIII.1.

Artikel 132a Sv vermeldt het doel van het (voorbereidende) opsporingsonderzoek: het nemen van strafvorderlijke beslissingen. Onder strafvorderlijke beslissingen worden verstaan 'al die beslissingen die relevant zijn met het oog op de naar aanleiding van een strafbaar feit op te leggen sancties, maatregelen of voorzieningen'.<sup>10</sup> Het opsporingsonderzoek anticipeert dus als het ware mede op de uiteindelijke berechting.<sup>11</sup>

De artikelen 132 en 132a Sv normeren dus het onderzoek naar strafbeïnvloedende factoren. Daarnaast zijn nog andere aanzetten tot normering van het opsporingsonderzoek te noemen. Zo noemen Corstens en Borgers overwegend redenen van proceseconomische aard en refereert Schuyt aan de algemene taakomschrijving van het OM in artikel 124 Wet RO: het strafrechtelijk handhaven van de rechtsorde.<sup>12</sup> Daar kunnen mijns inziens nog de algemene zorgvuldigheidsbepalingen van het 'goed ambtenaarschap' aan worden toegevoegd.<sup>13</sup>

Bovengenoemde normstellingen zijn echter niet in de rechtspraak terug te vinden voor wat betreft het onderzoek naar strafbeïnvloedende omstandigheden. Althans, ik kan geen concrete bevestiging vinden voor het uitgangspunt dat de OvJ en 'zijn' opsporingsambtenaren hiertoe verplicht zijn. Ook is niet helder of en in hoeverre opsporingsambtenaren *proactief* onderzoek moeten doen naar strafverminderende omstandigheden.

Het fiscale bestuurlijke boeterecht kent geen equivalent van de artikelen 132 en 132a Sv.<sup>14</sup> De vraag of en in hoeverre controleambtenaren tijdens het schuldonderzoek oog moeten hebben voor de toekomstige strafmaat, wordt naar mijn mening dan ook vooral beheerst door de beginselen van behoorlijk bestuur waaronder het zorgvuldigheidsbeginsel.

*Een bijzonder fiscaal fenomeen: omkering en verzwaring van de bewijslast*

Een ander kenmerkend verschil tussen het (fiscale) strafrecht en het bestuurlijke boeterecht doet zich voor bij de wijze waarop wordt omgegaan met het met de overtreding gepaard gaande belastingnadeel. Veel fiscale boeten<sup>15</sup> zijn variabel, dat wil zeggen procentueel afhankelijk van het in een aanslag<sup>16</sup> geformaliseerde belastingnadeel. Dit heeft tot gevolg dat als het belastingnadeel

10 Zie Corstens/Borgers, X.1. Bij de laatste wijziging van artikel 132a Sv heeft de wetgever deze zienswijze benadrukt (Kamerstukken II, vergaderjaar 2005-2006, 30 164, nr. 7, p. 7).

11 'Opsporing en vervolging vinden plaats met het oog op het nemen van strafvorderlijke beslissingen met als uiteindelijk doel de waarheidsvinding en de berechting in verband met een concreet strafbaar feit [...]' (Kamerstukken II, vergaderjaar 2005-2006, 30 164, nr. 7, p. 43).

12 Zie Corstens/Borgers, VIII.2 en Schuyt, p. 56.

13 Zie hoofdstuk 4, onderdeel 4.2.

14 De wetgever heeft zelfs expliciet afgezien van het codificeren van een bestuursrechtelijk "opsporingsonderzoek" (Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 146).

15 Zie bijvoorbeeld de verzuimboete van artikel 67c AWR en de vergrijpboeten van de artikelen 67d, 67e en 67f AWR en de beleidsmatige invulling van deze boetebepalingen in het BBBB.

16 Of navorderings- of naheffingsaanslag.

niet daadwerkelijk wordt (na)gevorderd of nageheven, er simpelweg geen boetegrondslag is waaraan de boete gekoppeld kan worden.<sup>17</sup> Geen boetegrondslag, dan geen boete.

In het fiscale strafrecht ligt dat anders. Daar is het voor de bestraffing op grond van artikel 69, lid 1 en 2 AWR – welke in zekere zin dezelfde gedragingen bestraffen als de variabele vergrijpboeten – niet noodzakelijk dat het belastingnadeel wordt teruggevorderd. Het strekkingsvereiste van genoemde fiscale strafbepalingen wordt geobjectiveerd, waarmee het voor het bewijs voldoende is dat 'de gedraging, gezien de effecten die dergelijke gedragingen in het algemeen plegen te hebben, geschikt is om te bereiken dat onvoldoende belasting wordt geheven'.<sup>18</sup>

Het met de overtreding samenhangende belastingnadeel is dus van grote invloed op de hoogte van de bestuurlijke boete. Ook de wijze waarop dit belastingnadeel wordt berekend – en het daarbij geldende bewijsrecht – kan gevolgen hebben voor de uiteindelijke strafmaat. Zo kan het betreffende belastingnadeel worden vastgesteld met behulp van omkering van de bewijslast. Hoewel de boetegrondslag zelf niet met behulp van omkering mag worden bepaald,<sup>19</sup> kan daar – in die gevallen waarin de boetegrondslag een directe afgeleide is van het met behulp van omkering vastgestelde belastingnadeel – tóch sprake van zijn.<sup>20</sup> Het in het heffingstraject van toepassing zijnde bewijsrecht werkt dus in zekere zin door naar het fiscale bestuurlijke boeterecht.

### 5.2.2 Over onderzoek en dossiervorming

Voor het samenstellen van het bestuurlijke boetedossier is de inspecteur verantwoordelijk. De volledigheid en juistheid van dit dossier kan door de belanghebbende worden nagegaan door gebruik te maken van zijn inzagerecht (artikel 5:49 Awb en paragraaf 13 BBBB). Volgens de wetgever moet in verband met artikel 5:49 Awb het dossier alle stukken bevatten die relevant zijn voor de besluitvorming over de bestuurlijke boete, waaronder 'ook stukken die informatie bevatten die ten voordele van de overtreder strekt'.<sup>21</sup> In het boetedossier moet dus ook informatie worden opgenomen die relevant is voor de hoogte van de boete.

De uitkomsten van een strafrechtelijk opsporingsonderzoek worden vastgelegd in het strafdossier. Dit strafdossier vormt de basis van de strafzaak en is dus van groot belang voor de gehele verdere procesgang.<sup>22</sup> In het arrest *Dev Sol* heeft de

17 De connexiteit tussen de boetegrondslag en de variabele boeten wordt nog eens versterkt door het feit dat dergelijke, variabele boeten i.h.a. gelijktijdig met de betreffende aanslag moeten worden opgelegd. Ook kan de vergrijpboetegrondslag 'verdampen', als het belastingnadeel niet in de juiste vorm – bijvoorbeeld een voorlopige aanslag in plaats van een definitieve – wordt gegoten. Zowel het gelijktijdigheidsvereiste als het vormvereiste hebben geen gelding in het fiscale strafrecht.

18 Zie Valkenburg/Van der Werff, p. 47.

19 Zie voor omkering versus de vergrijpboetegrondslag de artikelen 25, lid 3, laatste volzin en 27e, lid 3 AWR.

20 De Hoge Raad heeft dit onderkend en onwenselijk geacht. Een oplossing is gevonden door in sommige gevallen het hanteren van omkering van de bewijslast als strafverminderende omstandigheid aan te merken (zie hoofdstuk 6, onderdeel 6.4.7.4).

21 De wetgever verwijst daarbij naar EHRM 16 december 1992, Series A, Vol. 247 (Edwards) (Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 147). Artikel 6 EVRM normeert derhalve ook de dossiersamenstelling en de voorafgaande onderzoeksactiviteiten.

22 Mevis 2009, p. 425 e.v.

strafrechter duidelijk gemaakt wie verantwoordelijk is voor het dossier en welk criterium moet worden gehanteerd bij de vorming van dat dossier:

*“Het begrip processtukken is in de wet niet gedefinieerd, noch is daarin geregeld welke functionaris beslist omtrent de samenstelling van dat dossier. [...] Voor zover het gaat om stukken die van invloed kunnen zijn op het bewijs, moet worden aangenomen dat [...] de officier van justitie de stukken behelzende de resultaten van het opsporingsonderzoek aan het dossier toevoegt. [...].*

*In het dossier dienen te worden gevoegd stukken die redelijkerwijze van belang kunnen zijn in voor verdachte belastende hetzij in voor hem ontlastende zin.”<sup>23</sup>*

De Hoge Raad wees dus de OvJ aan als verantwoordelijke voor de samenstelling van het strafdossier. Voor wat betreft de te voegen stukken legt de Hoge Raad de lat bij die stukken die voor verdachte belastend of ontlastend zijn. Maar kan deze regel ook worden losgelaten op omstandigheden die een rol spelen bij de strafmaat? Met andere woorden, zijn strafverminderende omstandigheden te typeren als ‘ontlastende’ omstandigheden en strafverzwarende als ‘belastend’? De door de Hoge Raad gebezigde terminologie wijst niet in die richting.<sup>24</sup>

Enige jaren na de Dev Sol-uitspraak leek de Hoge Raad het relevantie-criterium nader te concretiseren:

*“Het Hof heeft in zijn in het derde middel aangevallen oordeel tot uitdrukking gebracht dat het niet noodzakelijk is het niet openbaar gemaakte deel van het hiervoor onder 5.1 genoemde rapport aan het dossier toe te voegen, omdat dat deel van het rapport niet relevant is voor de beantwoording van de in deze zaak op de voet van de artikelen 348 en 350 Sv door het Hof te beantwoorden vragen.”<sup>25</sup>*

Door het oordeel van het Hof vervolgens te accepteren, omarmde de Hoge Raad de visie dat het relevantiecriterium zich ook heeft uit te strekken tot de straftoemeting.<sup>26</sup> De Hoge Raad bevestigde deze zienswijze in een uitspraak van 11 december 2012, waarin het een omstandigheid met betrekking tot een mogelijke strafuitsluitingsgrond betrof.<sup>27</sup>

Met de inwerkingtreding van de Wet herziening regels betreffende processtukken in strafzaken<sup>28</sup> per 1 januari 2013 heeft de verantwoordelijkheid met betrekking tot dossiervorming in de opsporingsfase een wettelijke basis gekregen. De wetgever heeft zich daarbij grotendeels geconformeerd aan de hiervoor behandelde rechtspraak. Zo is in artikel 149a Sv opgenomen dat de OvJ de dossierverantwoordelijke is (lid 1), en dat voor de dossiervorming moet worden uitgegaan van ‘alle stukken die

<sup>23</sup> Hoge Raad 7 mei 1996, ECLI:NL:HR:1996:AB9820, r.o. 5.9 (NJ 1996, 687, met noot Schalken (Dev Sol)).

<sup>24</sup> ‘t Hart schreef in zijn noot bij NJ 1998, 133 (Hoge Raad 21 oktober 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0832) – waarin de Hoge Raad wederom aansloot bij zijn eerdere Dev Sol-uitspraak – dat het relevantiecriterium ook zou moeten zien op de straftoemeting.

<sup>25</sup> Hoge Raad 4 januari 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA4044, r.o. 5.4.1 (NJ 2000, 537, met noot Schalken).

<sup>26</sup> Zie ook Schalken in zijn noot bij dit arrest (NJ 2000, 537).

<sup>27</sup> Hoge Raad 11 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX4482 (NJ 2012, 538). Zie ook Borgers, DD 2014/1.

<sup>28</sup> Wet van 1 december 2011, Stb. 2011, 601.

voor de ter terechtzitting door de rechter te nemen beslissingen redelijkerwijs van belang kunnen zijn' (lid 2). Hoewel dit laatste criterium niet helemaal lijkt te stroken met de laatste stand van zaken in de rechtspraak, heeft de wetgever in de toelichting duidelijk aangegeven dat het nieuwe wettelijke relevantiecriterium ook betrekking heeft op de straftoemeting.<sup>29</sup>

Uit het voorgaande kan mijns inziens de conclusie worden getrokken dat er voor de OvJ duidelijke rechtsnormen zijn voor het *samenstellen* van het strafdossier: hij zal stukken die betrekking hebben op het straftoemetingsvraagstuk aan het dossier moeten toevoegen. Daaruit kan eveneens worden afgeleid dat de OvJ een zekere *onderzoeksplicht* heeft met betrekking tot factoren die van belang kunnen zijn bij het bepalen van de strafmaat.

De strafrechtelijke en bestuursrechtelijke wijze van dossiervorming en de daarmee samenhangende onderzoeksplichten vertonen dus enige gelijkenis. Zo moeten op grond van artikel 5:49 van de Awb ook stukken in het dossier worden opgenomen die van belang zijn bij het bepalen van de hoogte van de boete. Deze uitleg strookt grotendeels met de norm van artikel 149a Sv, zij het dat de normering via het inzagerecht indirecter is. Zo wordt inzage slechts op initiatief van de belastingplichtige verleend (desgevraagd). Daarnaast is bij de bestuursrechtelijke dossiervorming ook het zorgvuldigheidsbeginsel (artikel 3:2 Awb) van belang, althans, aangenomen mag worden dat dit beginsel – behalve op het vergaren van kennis – ook ziet op het controleerbaar vastleggen van de vergaarde kennis.

Nu weer terug naar de OvJ. Ik concludeerde reeds dat hij als dossiersamensteller mede verantwoordelijk is voor het onderzoek naar de strafbeïnvloedende factoren. Maar over het algemeen verricht de OvJ niet zelf het feitelijke opsporingsonderzoek. Daarvoor is hij afhankelijk van opsporingsambtenaren die onder zijn gezag het onderzoek uitvoeren. Als deze ambtenaren geen oog hebben voor het waarnemen en registreren van strafbeïnvloedende omstandigheden, dan wordt de OvJ niet 'gevoed'. Vandaar dat het van belang is het rechtskader rondom de verbaliseringsplicht in kaart te brengen.

### 5.2.3 Verbalisering en verslaglegging

Over het fiscale boeterecht kan ik kort zijn: er zijn geen rechtsnormen voor controlerend ambtenaren die voorschrijven of en hoe waargenomen feiten en omstandigheden 'geverbaliseerd' moeten worden. Dat geldt dus ook voor eventuele strafbeïnvloedende factoren. Wellicht dat ook hier van het inzagerecht een bepaalde normerende werking kan uitgaan – een onvolledige of onjuiste dossiervorming kan immers het gevolg zijn van onvolledige en onjuiste primaire vastlegging door controlerend ambtenaren – maar een bevestiging hiervan heb ik niet in de rechtspraak kunnen vinden.

<sup>29</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 468, nr. 3, p. 17.



De strafrechtelijke rechtsnormering met betrekking tot verbalisering is daarentegen vrij expliciet. Zo is in artikel 152 Sv de verbaliseringsplicht voor opsporingsambtenaren opgenomen. Deze bepaling ziet op het adequaat en volledig weergeven van het door opsporingsambtenaren verrichte onderzoek en is dus van grote betekenis voor de volledigheid van de processtukken.<sup>30</sup> Ten aanzien van de inhoud van het proces-verbaal regelt artikel 153, lid 2 Sv dat de opsporingsambtenaar zoveel mogelijk uitdrukkelijk de redenen van wetenschap moet vermelden. Voor de OvJ zelf geldt overigens een vergelijkbare verbaliseringsverplichting (artikel 148, lid 3 Sv).

Maar wát moeten de opsporingsambtenaren nu verbaliseren? Deze vraag heeft de Hoge Raad beantwoord door aan te geven in welke gevallen verbalisering achterwege kan blijven.<sup>31</sup> Als hetgeen door de opsporingsambtenaren is verricht of bevonden naar hun mening 'redelijkerwijs niet van belang kan zijn voor enige door de rechter in het eindonderzoek te nemen beslissing', dan hoeft geen proces-verbaal opgemaakt te worden.<sup>32</sup> Net als bij de plicht omtrent de hiervoor behandelde dossiervorming, moet in het kader van de verbaliseringsplicht dus eveneens geanticipeerd worden op de vragen die de rechter ter terechtzitting moet beantwoorden waaronder – zoals eerder gezegd – de vraag over de strafmaat. Met andere woorden, opsporingsambtenaren – en ook de OvJ – zullen waargenomen strafbeïnvloedende factoren moeten verbaliseren, zodat dit via de OvJ ter kennis van de zittingsrechter kan worden gebracht.<sup>33</sup>

### 5.3 De zienswijzeprocedure versus het onderzoek ter terechtzitting

Gedurende de beeldvormingsfase van het besluitvormingstraject, is het noodzakelijk dat de standpunten van de partijen voldoende over het voetlicht komen. Het is daarbij van belang dat de partijen niet slechts hun visie geven, maar ook direct (mondeling) kunnen reageren op de stellingen van de tegenpartij. Het bestuurlijke boeterecht kent daarvoor de mogelijkheid voor de belanghebbende om – voordat de boete wordt opgelegd – zijn verweer (mondeling) te voeren: de zienswijzeprocedure van artikel 5:50 Awb.

Deze zienswijzeprocedure vormt een belangrijke schakel in het fiscale (vergrijp) boeteonderzoek. Het geeft de inspecteur de gelegenheid om het finale bewijs te vergaren voor het opleggen van de vergrijpboete. Dit bewijs hoeft niet alleen

<sup>30</sup> T&C Sv, artikel 152, aantekening 5.

<sup>31</sup> En als geen proces-verbaal wordt opgemaakt van hetgeen is verricht of bevonden, dan zal er toch een adequate vastlegging moeten zijn waarop teruggevallen kan worden (Hoge Raad 19 december 1995 (Zwolsman), ECLI:NL:HR:1995:ZD0328, NJ 1996, 249, met noot Schalken).

<sup>32</sup> Zie r.o. 11.2.1 van hiervoor genoemd Zwolsman-arrest (NJ 1996, 249, met noot Schalken) en Hoge Raad 5 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL5629 (NJ 2011, 169, met noot Schalken).

<sup>33</sup> Uit hetgeen Melai/Groenhuijsen e.a. beschrijven, valt een zekere nuancering op te maken. Zij gaan er van uit dat de opsporingsambtenaar uit moet gaan van de te bewijzen delictsbestanddelen (Melai/Groenhuijsen, aant. 7.3 bij art. 152 Sv). Zie ook Fokkens in zijn conclusie bij Hoge Raad 7 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU5756 (RvdW 2006, 194, overweging 14).

betrekking te hebben op bijvoorbeeld het bewijs van het begaan van het beboetbare feit, maar het kan eveneens zien op strafverzwarende of strafverminderende omstandigheden. De zienswijzeprocedure is derhalve van groot belang voor het fiscale straftoemetingsonderzoek, zoals eerder bleek tijdens de Tweede Evaluatie Wet bestuurlijke boeten:

*“Zowel de belastingadviseurs als de Belastingdienst zijn van mening dat de kennisgeving een belangrijke waarborg is. Op een groot deel van de kennisgevingen wordt gereageerd. Veelal gaat het in de reactie om de schuld kwalificatie, maar ook het aspect van de individuele straftoemeting wordt bespreekbaar gemaakt. Een aanmerkelijk deel van de contacten tussen belanghebbende en de Belastingdienst leidt ertoe dat de boete nog wordt aangepast.”<sup>34</sup>*

In het strafrecht komt het beeldvormende onderzoek op tegenspraak terug in het onderzoek ter terechtzitting. In deze paragraaf 5.3 zal dan ook het onderzoek ter terechtzitting met de bestuursrechtelijke zienswijzeprocedure worden vergeleken, uiteraard met het oog op het belang daarvan voor de finale straftoemeting. Voordat dat ik doe zal ik eerst enkele inleidende opmerkingen plaatsen bij de inbedding van de zienswijzeprocedure in het fiscale boeterecht.

Het specifieke onderzoek naar de strafmaat – de vierde vraag van het beslissingsmodel van artikel 350 Sv – komt in de volgende paragraaf 5.4 aan bod.

*Ter inleiding: de zienswijzeprocedure in het fiscale bestuurlijke boeterecht*

De Awb maakt een onderscheid in procedureel opzicht tussen lage boeten (boeten tot maximaal € 340) en hoge boeten (boeten vanaf € 340). Bij het opleggen van een lage boete kan worden volstaan met het toezenden van een boetebeschikking (de lichte procedure). Als het bestuursorgaan een hoge boete wil opleggen, dan moet het de betrokkene vooraf in kennis stellen en de mogelijkheid bieden zijn zienswijze naar voren te brengen vóórdat de boetebeschikking wordt opgemaakt (artikel 5:53 Awb). Dit wordt ook wel de zware procedure genoemd.

Het onderscheid tussen de lichte en zware procedure geldt eveneens voor fiscale bestuurlijke boeten, met dien verstande dat de wetgever voor het onderscheid niet heeft aangehaakt bij het getalsmatige Awb-criterium (€ 340), maar bij het reeds bestaande onderscheid tussen fiscale verzuim- en vergrijpboeten (artikel 67pa, lid 1 AWR). Voor het opleggen van verzuimboeten is het volgen van de lichte procedure derhalve voldoende, ook wanneer deze hoger zijn dan € 340. De zware procedure moet worden toegepast als een vergrijpboete wordt opgelegd, ongeacht de hoogte van daarvan.<sup>35</sup>

Als een inspecteur van plan is een vergrijpboete op te leggen, dan is hij gehouden om de belastingplichtige vóórdat op de hoogte te stellen van het voornemen daartoe

34 Rapport Tweede evaluatie Wet bestuurlijke boeten (V-N 2004/2.6).

35 Zie Kamerstukken II, vergaderjaar 2006-2007, 31 124, nr. 3, p. 66 en bijvoorbeeld ook Haas/Jansen, p. 143. Overigens vind ik de letterlijke tekst van het eerste lid van artikel 67pa AWR niet uitblinken in helderheid. In deze bepaling wordt nl. alleen een uitzondering op de Awb gecodificeerd voor verzuimboeten en niet voor vergrijpboeten. Voor vergrijpboeten zou dan de hoofdregel van artikel 5:53 van de Awb wel hebben te gelden, zodat vergrijpboeten van € 340 of minder onder het lichte regime zouden vallen.

middels een rapport (artikel 5:48 Awb). Hij is daarbij tevens verplicht de belastingplichtige uit te nodigen om zijn zienswijze naar voren te brengen. Deze verplichting<sup>36</sup> geldt dus niet voor verzuimboeten. Dat neemt echter niet weg dat ook in die situaties de inspecteur bevoegd blijft om de overtreder te horen op grond van artikel 3:2 Awb.<sup>37</sup>

Hoewel de zienswijzeprocedure invulling geeft aan het beginsel van hoor-en-wederhoor,<sup>38</sup> staat mijns inziens het beginsel van zorgvuldig onderzoek (artikel 3:2 Awb) voorop. Primair gaat het immers om de zorgvuldige voorbereiding van het te nemen boetebesluit.<sup>39</sup> Bij het feitelijke horen van de betrokkene kan deze dubbelfunctie problematisch zijn. Gaat de inspecteur bijvoorbeeld bij het horen te veel uit van het verdedigingsbelang van de betrokkene, dan kan dat leiden tot een te passieve houding waardoor het belang van een zorgvuldige voorbereiding daaronder te lijden heeft. Anderzijds kan een proactieve houding van de inspecteur de betrokkene tijdens het horen het gevoel geven, dat hij slechts een rol heeft als onderzoeksobject. Dit gevoel wordt versterkt als het horen geschiedt door dezelfde persoon als degene die het voorafgaande heffings- en/of schuldonderzoek voor zijn rekening heeft genomen. Naar mijn mening zou het horen in de zienswijzeprocedure dan ook door een ander moeten worden waargenomen, dan degene die het vooronderzoek heeft geleid.<sup>40</sup>

### 5.3.1 *Het bestuursrechtelijke rapport versus de strafrechtelijke tenlastelegging*

Voor het uitvoeren van de onderzoeksplicht van de inspecteur en het uitoefenen van het verdedigingsrecht door de belastingplichtige, vormt het rapport een belangrijk vertrekpunt. Het rapport bevat immers de gronden voor het opleggen van de vergrijpboete,<sup>41</sup> zodat de belastingplichtige zich hiertegen kan verweren. De vraag rijst vervolgens of en in hoeverre de inspecteur verplicht is om in het rapport al in te gaan op de strafmaat.

36 Overigens wordt voor de verplichte zienswijzeprocedure vaak de term hoorplicht gebruikt. De zienswijzeprocedure houdt echter geen plicht tot daadwerkelijk horen in, maar een plicht tot het uitnodigen van de overtreder om zijn zienswijze kenbaar te maken. Als de inspecteur dus de betrokkene heeft uitgenodigd, en deze ziet uiteindelijk af om van zijn hoorrecht gebruik te maken, dan is er geen sprake van schending van de zienswijzeprocedure.

37 Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 149.

38 Nicolai benadrukt bij de bespreking van de hoorplicht van artikel 4:8 Awb vooral het verdedigingsbelang van belanghebbende (Nicolai e.a., p. 412).

39 Zie T&C Awb, aantekening 1 bij de inleiding bij afdeling 4.1.2. Zie ook Feteris, M.W.C., 2007, p. 359, met betrekking tot de fiscale voorganger van de zienswijzeprocedure: artikel 67k AWR (oud).

40 Zie ook hoofdstuk 4, onderdeel 4.2.

41 Zie voorheen artikel 67k AWR. Hoewel artikel 5:48 Awb niet expliciet vermeldt dat de 'gronden' in het rapport moeten worden opgenomen, is dit volgende de wetgever wel de bedoeling (zie Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 147).

De commissie Van Slooten merkte het volgende op over de motivering van de kennisgeving van artikel 67k AWR – de voorloper van het rapport van artikel 5:48 Awb:

*“De belanghebbende behoort ook ingevolge artikel 6, derde lid, sub b, EVRM te weten op welke gronden hem een boete zal worden opgelegd en waarop het bedrag daarvan gebaseerd is.”<sup>42</sup>*

Als het voorgenomen (absolute) boetebedrag al in het rapport vermeld zou moeten worden, dan zou dat er op kunnen wijzen dat de inspecteur daarbij direct ook een (voorlopige) afweging met betrekking tot de hoogte van de boete maakt. De Hoge Raad heeft echter in 1992 beslist, dat artikel 6, lid 3, letter a van het EVRM niet vereist dat bij de onverwijld mededeling van de gronden tevens een motivering van de strafmaat moet worden gegeven.<sup>43</sup> Ook heeft de Hoge Raad later geoordeeld dat wanneer de inspecteur – al dan niet bewust – de kennisgeving van het voornemen een vergrijpboete op te leggen niet heeft verzonden, dit niet per definitie de nietigheid van de boetebeschikking hoeft in te houden.<sup>44</sup> Ditzelfde geldt voor het niet naleven van de huidige zienswijzeprocedure van artikel 5:48 Awb.

Uit het voorgaande kan afgeleid worden dat de inspecteur op grond van wet en jurisprudentie bij het opleggen van fiscale vergrijpboeten in beginsel *niet* verplicht is om in het rapport reeds stil te staan bij de strafmaat.

Het bestuursrechtelijke rapport laat zich in zekere zin vergelijken met de strafrechtelijke tenlastelegging. Beide hebben tot doel om de belanghebbende op de hoogte te stellen van de beschuldigingen zodat hij zich hiertegen kan verweren<sup>45</sup> en beide vormen een belangrijke tussenstap voordat de uiteindelijke bestraffing plaatsvindt. Zo trok Van Soest bij het mededelen van de gronden een parallel met het gewone strafrecht, ‘waarin eerst in een later stadium de eis van het openbare ministerie en de uitspraak van de rechter volgen’.<sup>46</sup> Ook Van Zadelhoff was van mening dat er zich ter zake een vergelijking opdrong ‘met de beschuldiging in een tenlastelegging in een strafproces’.<sup>47</sup>

Is de OvJ bij het opstellen van de tenlastelegging wél verplicht om reeds bij het samenstellen van het dossier stil te staan bij de strafmaat? Bij de beantwoording van

42 Rapport van de Adviescommissie Herziening fiscaal boetestelsel (commissie Van Slooten), p. 19.

43 Hoge Raad 10 juni 1992, 27.754, r.o. 3.1 (ECLI:NL:HR:1992:ZC5010; BNB 1992/274).

44 Hoge Raad 11 juni 2004, nr. 39.500 (ECLI:NL:HR:2004:AP1379; BNB 2005/39, met noot Feteris; NTFR 2004, 896, met noot Van de Merwe). Zie ook Hoge Raad 1 oktober 2004, 40.074 (ECLI:NL:HR:2004:AR3107; BNB 2005/40, met noot Feteris; FED 2005, 75, met noot Flutsch; JB 2004, 336, met noot R.M.P.G.N.-C.).

45 In het BBBB 1998 (besluit van 19 december 1997, nr. AFZ97/4578N, stcrt. 1997, 248) was het doel van de kennisgeving als volgt verwoord: ‘De bedoeling van de verplichte kennisgeving is belanghebbende in staat te stellen gemotiveerde verweren tegen de voorgenomen vergrijpboete aan te voeren’.

46 Zie diens conclusie bij Hoge Raad 10 juni 1992, BNB 1992/274.

47 Zie Van Zadelhoff, WFR 1990/793.

deze vraag is allereerst van belang dat de tenlastelegging, anders dan het bestuursrechtelijke rapport, de *grondslag* vormt voor het rechtsgeding. Voordat de rechter tot bestraffing over kan gaan, zal eerst het ten laste gelegde bewezen moeten worden en het bewezenverklaarde moeten kwalificeren als een strafbaar feit. Dit betekent dus dat een feit dat niet opgenomen is in de tenlastelegging geen rol meer speelt bij de bewezenverklaring en dus ook niet kan bijdragen aan de kwalificatie. Voor de OvJ is het dus van belang om in ieder geval die strafbeïnvloedende omstandigheden in de tenlastelegging op te nemen, die noodzakelijk zijn voor het bewijs en de kwalificatie van het strafbare feit. Het spreekt voor zich dat dit alleen geldt voor delictsom-schrijvingen die bijzondere strafbeïnvloedende bestanddelen bevatten, zoals gekwalificeerde diefstal (artikelen 311 en 312 Sr) en de gekwalificeerde vorm van verduistering van artikel 322 Sr.<sup>48</sup>

Bij de vormgeving van de tenlastelegging speelt vervolgens artikel 261 Sv een centrale rol. In het tweede lid van dit artikel staat namelijk dat in de tenlastelegging ook 'de omstandigheden waaronder het feit zou zijn begaan' moeten worden vermeld. Onder dergelijke omstandigheden worden ook de eventuele strafverzwarende omstandigheden in delictsbestanddelen begrepen.<sup>49</sup>

Op grond van het voorgaande kan gesteld worden dat als de OvJ een zwaardere, gekwalificeerde variant van een bepaald delict ten laste wil leggen, hij gehouden is de specifieke strafverzwarende bestanddelen in de tenlastelegging op te nemen.<sup>50</sup> Deze verplichting vloeit voort uit het beginsel dat de tenlastelegging de grondslag vormt voor het rechtsgeding, welk beginsel onder meer gecodificeerd is in artikel 261 Sv. Hoewel dit niet betekent dat dergelijke strafverzwarende omstandigheden altijd in de tenlastelegging *feitelijk* omschreven moeten worden,<sup>51</sup> doet een OvJ er niettemin goed aan dit te doen.<sup>52</sup>

Hiervoor had ik reeds geconcludeerd dat de inspecteur op grond van wet en jurisprudentie bij het opleggen van fiscale vergrijpboeten in beginsel niet verplicht is om in het rapport reeds melding te maken van strafbeïnvloedende omstandigheden. Is de inspecteur dan eveneens niet gehouden om tenminste, net als de OvJ in

48 Zie bijvoorbeeld artikel 325, lid 3 Sr waarin de maximumstraf voor een standaardgeval van valsheid in geschrifte met een derde wordt verhoogd als sprake is van het faciliteren van een terroristisch misdrijf. Zie bijvoorbeeld ook de artikelen 326, lid 2 Sr (oplichting met terroristisch oogmerk) en 326a (oplichting beroepsmatig of uit gewoonte).

49 Zie Stijnen, p. 466.

50 Zie Nijboer, p. 160.

51 Zie Hoge Raad 17 november 1992, ECLI:NL:HR:1992:AD1777 (NJ 1993, 275, met noot Van Veen), waarin de OvJ in de tenlastelegging had opgenomen dat het delict was begaan 'gedurende en/of ter zake van de rechtmatige uitoefening van haar bediening', welke omschrijving nagenoeg identiek was aan – en dus niet meer feitelijke context bood dan – de wettelijke strafverzwarende omstandigheid van artikel 267, sub 2 Sv.

52 Zie Hoge Raad 17 november 1941 (NJ 1942, 311) en Hoge Raad 27 juni 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZD0096 (NJ 1996, 127, met noot Groenhuijsen).

strafzaken, *wettelijke* strafverzwarende omstandigheden<sup>53</sup> in zijn rapport kenbaar te maken, zodat het onderzoek zich mede hierop moet richten? Hoewel wet en rechtspraak hierover geen uitsluitsel geven, ben ik van mening dat de inspecteur hiertoe in principe wel verplicht is op grond van het verdedigingsbeginsel en de strekking van het rapport. Voor de bij wet verzwaarde vergrijpboeten van de artikelen 67d, lid 5 en 67e, lid 6 AWR kan overigens de betrokkene al tijdens de aanslagregeling in het geweer komen tegen de allocatie van het belastbaar inkomen (zie hoofdstuk 6, onderdeel 6.4.2.1).

### 5.3.2 Kennisgeven van beleidsmatige strafbeïnvloedende omstandigheden

In de jaren '80 en '90 van de vorige eeuw is in aanloop naar de wetswijziging van 1998 enkele malen de vraag aan de orde geweest welke informatie de voorafgaande boetekennisgeving moest bevatten. Hoewel er toentertijd nog geen formele kennisgeving van de boete bestond – artikel 67k AWR deed pas op 1 januari 1998 zijn intrede – was er destijds wel een vergelijkbare modaliteit: de aankondiging van de navorderingsaanslag. Het LAB 1984 voorzag daarbij in de volgende instructie:

De inspecteur vermeldt bij de mededeling aan de belasting- of premieplichtige van zijn voornemen om tot navordering over te gaan dat in de navorderingsaanslag op grond van de wet een verhoging kan worden begrepen. Indien de mate van schuld of afwezigheid van grove schuld/onachtzaamheid vaststaat kan hij mededelen of en in hoeverre hij voornemens is kwijtschelding van de verhoging te verlenen dan wel de aanslag zonder verhoging op te leggen.<sup>54</sup>

Volgens de toelichting in de LAB 1984 op bovenstaande passage, is dit voorschrift vooral gericht op het vergaren van 'nieuwe gegevens buiten onderzoeken om'. Daarom moet de betrokkene in de gelegenheid worden gesteld om 'over de verhoging met de inspecteur een dialoog aan te gaan'. Het onderzoeksbelang staat derhalve voorop. Bovenstaande beleidsregel beschrijft dus in zekere mate de voorloper van het huidige vergrijpboeterapport van artikel 5:48 van de Awb.<sup>55</sup>

Aangezien de instructie van het tweede lid van paragraaf 14 van de LAB 1984 ook ziet op de mate waarin de verhoging moet worden kwijtgescholden, kan worden aangenomen dat hieronder eveneens die bij beleid geformuleerde, strafbeïnvloedende omstandigheden vallen die tot het domein van de inspecteur behoren.<sup>56</sup> Volgens de LAB 1984 zijn dat de strafverzwarende omstandigheden: ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude (paragraaf 15, lid 3 LAB 1984) en recidive

53 Vgl. de vergrijpboete van maximaal 300%, die opgelegd kan worden wanneer de belasting betrekking heeft op belastbaar inkomen als bedoeld in artikel 5.1 Wet IB 2001, het zgn. box 3-inkomen (zie artt. 67d, lid 5 en 67e, lid 6 AWR).

54 Zie par. 14, lid 2 LAB 1984 (V-N 1984/710).

55 Overigens betrof dit alleen de navorderingsaanslag (artikel 17 AWR (oud)) en niet de naheffingsaanslag.

56 Overigens is naderhand (Resolutie van 8 mei 1990, AFZ90/3038) besloten om de kwijtscheldingsbevoegdheid inzake verzachtende omstandigheden van de directeur naar de inspecteur te verleggen.

(paragraaf 15, lid 4 LAB 1984) en de volgende strafverminderende omstandigheden: betalingsmoeilijkheden (paragraaf 15, lid 7 LAB 1984) en verschillende vormen van vrijwillige verbetering (paragraaf 16, lid 1 LAB 1984). Daarnaast geeft de staatssecretaris in een resolutie uit 1991<sup>57</sup> aan dat – hoewel artikel 6 van het EVRM niet daartoe verplicht – het niet alleen aanbeveling verdient dat de gronden van de verhoging zoveel mogelijk in de schriftelijke<sup>58</sup> aankondiging van de navordering worden medegedeeld, maar ook dat het ‘raadzaam’ is dat de van toepassing zijnde bepalingen van de AWR en de LAB 1984 hierin worden opgenomen.

Wanneer dus de mate van verwijtbaarheid vaststaat, en de inspecteur bij het aankondigen van de navordering tevens op de hoogte is van strafbeïnvloedende omstandigheden (zoals de omvang en ernst van de fraude en mogelijke recidive), dan zal hij indien mogelijk deze omstandigheden bij de aankondiging moeten melden. Zoals de toelichting op het tweede lid van paragraaf 14 van de LAB 1984 luidt: ‘Beginselen van behoorlijk bestuur vereisen dat de belastingplichtige overeenkomstig de wettelijke bepaling op dit punt in de gelegenheid wordt gesteld over de verhoging met de inspecteur een dialoog aan te gaan’.<sup>59</sup>

Kortom, uit de verwijzing naar de beginselen van behoorlijk bestuur in (de toelichtingen op) de LAB, volgt dat in beleid geformuleerde strafbeïnvloedende omstandigheden zoveel mogelijk door de inspecteur vooraf moeten worden medegedeeld. De inspecteur kan dan in de zienswijzeprocedure hierover nadere informatie vergaren en tegelijkertijd de belanghebbende in de gelegenheid stellen zich hierover uit te laten (zie paragraaf 12, lid 4 en 6 BBBB).

#### *Een bijzonder strafrechtelijk fenomeen: voeging ad informandum*

Een bijzondere vorm van het afdoen van zaken in het strafrecht is de zogeheten voeging ad informandum.<sup>60</sup> Deze buitenwettelijke afdoeningsmodaliteit – die in de vervolgingspraktijk is ontstaan en betiteld kan worden als een beleidsmatige strafbeïnvloedende omstandigheid – ziet op een efficiënte afwikkeling van grote hoeveelheden strafbare feiten die begaan zijn door veelplegers. Denk aan de drugsverslaafde die continu winkeldiefstallen pleegt om in zijn behoefte te voorzien.

De praktijk bij voeging ad informandum werkt als volgt. Als er een redelijk vermoeden van schuld is dat de verdachte een groot aantal strafbare feiten heeft gepleegd, dan legt de OvJ slechts een beperkt aantal van die strafbare feiten ten laste. De overige strafbare feiten worden ter kennisneming (‘ad informandum’) van de strafrechter gebracht, door vermelding van deze feiten in de dagvaarding. De strafrechter kan dan deze ad informandum gevoegde feiten meewegen bij de

<sup>57</sup> Resolutie van 20 juni 1991 (V-N 1991/1811, 5).

<sup>58</sup> Het vormvereiste van een schriftelijke aankondiging is afgekondigd in de Resolutie van 22 augustus 1990, AFZ 90/5530, derde lid (V-N 1990/2856, 5).

<sup>59</sup> Zie ook het vierde lid van paragraaf 12 BBBB (onderdeel 5.3.5).

<sup>60</sup> Zie Corstens/Borgers, XVI, paragraaf 15 en Franken, ‘Voeging ad informandum in strafzaken’, Handboek Strafzaken, onderdeel 66.2.

bepaling van de straf. In zoverre is voeging ad informandum een strafbeïnvloedende omstandigheid die gelijkenissen vertoont met samenloop (zie paragraaf 6.4.7.2) en recidive (zie paragraaf 6.4.3.1).

De voorwaarden waaraan de voegingspraktijk moet voldoen, hebben zich in de rechtspraak ontwikkeld.<sup>61</sup> Zo is de OvJ veelal verplicht om de verdachte voor aanvang van het onderzoek ter terechtzitting in kennis te stellen van de strafbare feiten welke ad informandum zullen worden gevoegd. In de regel zal het OM de te voegen feiten in de dagvaarding melden.<sup>62</sup> Daarnaast zal de verdachte de gevoegde feiten moeten bekennen, wil de strafrechter deze kunnen verdisconteren in de strafmaat.<sup>63</sup>

De rechter mag voor de bepaling van de strafmaat vervolgens alle ad informandum gevoegde feiten meenemen die door de verdachte ter terechtzitting worden bekend. Het Openbaar Ministerie moet daarbij ten aanzien van die feiten hebben aangegeven, dat deze niet meer voor strafvervolgning in aanmerking komen. De bekentenis van het ad informandum gevoegde feit moet door de verdachte ten overstaan van de strafrechter plaatsvinden. Overigens is de strafrechter niet verplicht om te motiveren in hoeverre de ad informandum gevoegde zaken de strafmaat mede hebben bepaald (zie ook hoofdstuk 7, onderdeel 7.3.3.1).<sup>64</sup>

Voor het bewijs van het ad informandum gevoegde feit als strafbeïnvloedende omstandigheid kan dus worden volstaan met een vermelding bij de dagvaarding van dat feit mét bijbehorende bekennende verklaring van de verdachte. Deze bewijsdrempel kan in voorkomende gevallen laag zijn. Het kan namelijk voorkomen dat een ad informandum gevoegd feit niet geschraagd wordt door enige dossiervorming, zoals bij feiten uit het algemeen documentatieregister het geval is. Als dergelijke feiten door de verdachte ter terechtzitting worden bekend, dan moet de rechter zich dus volledig verlaten op deze bekennende verklaring waarbij het de vraag is hoeveel waarde aan deze enkele verklaring moet worden toegekend (vgl. artikel 341, lid 4 Sv). Daarnaast kan de erkenning van de ad informandum gevoegde feiten niet alleen ten overstaan van de rechter plaatsvinden, maar kan dit ook tijdens het vooronderzoek geschieden. Laat een verdachte vervolgens verstek gaan bij de terechtzitting, dan kan de rechter de ad informandum gevoegde feiten meewegen indien 'op grond van diens elders gedane erkenning aannemelijk is geworden dat de verdachte dit feit heeft begaan'.<sup>65</sup>

61 Zie voor een overzicht o.a. Hoge Raad 24 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1784 en Hoge Raad 15 november 2011, nr. 10/02345 (ECLI:NL:HR:2011:BT2572).

62 Zie T&C Sv, artikel 258 Sv, aantekening 7.

63 Zie o.a. Hoge Raad 1 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:AB7634 (NJ 1994, 16) en Hoge Raad 13 februari 1979, ECLI:NL:HR:1979:AC2866 (NJ 1979, 243, met noot Van Veen).

64 Hoge Raad 7 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9632 (NJ 1986, 496).

65 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 15 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2572.



Het fiscale bestuurlijke boeterecht kent geen ad informandum-praktijk.<sup>66</sup> Wel komt het voor dat de inspecteur met de belastingplichtige – met toepassing van artikel 64 AWR of door middel van een vaststellingsovereenkomst – afsprekt, dat voor verschillende belastingjaren – en dus verschillende beboetbare gedragingen – één cumulatieve aanslag wordt opgelegd met één cumulatieve vergrijpboetebeschikking. Deze werkwijze ziet net als de strafrechtelijke voegingspraktijk op een doelmatige afdoening. Er is echter geen sprake van een strafbeïnvloedende omstandigheid, omdat de afzonderlijke jaren wel degelijk worden beboet. De cumulatieve vergrijpboetegrondslag werkt namelijk door in de hoogte van de variabele – en dus van de vergrijpboetegrondslag afhankelijke – vergrijpboete. Daarnaast is uitrui van boetebedragen met de te betalen belasting bij wet en beleid uitgesloten.<sup>67</sup>

Overigens kan een naheffingsaanslag met betrekking tot een aangiftebelasting ook op meer dan een aangiftetijdvak (beboetbare feit) zien, waarbij eveneens één boete wordt opgelegd (naheffen over controletijdvak dat langer is dan één aangiftetijdvak). Dit kan zonder toepassing van artikel 64 AWR of zonder vaststellingsovereenkomst. Ook hier kan niet gesproken worden van een strafbeïnvloedende omstandigheid, tenzij er een verzuimboete wordt opgelegd. De verzuimboete is namelijk in absolute zin bij wet gemaximeerd (€ 5.278, zie artikel 67c AWR). Een verhoging van de boetegrondslag leidt dus niet altijd tot een hogere verzuimboete. Als bijvoorbeeld een verzuimboete van 10%<sup>68</sup> wordt opgelegd bij een naheffingsaanslag (boetegrondslag) van € 100.000 over een kalenderjaar,<sup>69</sup> dan bedraagt de boete niet € 10.000 (10% van € 100.000) maar € 5.278. Het absolute wettelijke maximum van artikel 67c AWR topt dus de hoogte van de verzuimboete af. In deze situatie kan het afdoen van verschillende beboetbare feiten door het opleggen van één naheffingsaanslag met één boetebeschikking als een (procedurele) strafverminderende omstandigheid worden aangemerkt.

### 5.3.3 Horen en verslaglegging

De bestuursrechtelijke zienswijzeprocedure lijkt betrekkelijk weinig waarborgen te bieden voor een zorgvuldig hoorgesprek en een juiste en volledige vastlegging daarvan. Het fiscale bestuurlijke boeterecht kent geen regels voor de inspecteur om de belastingplichtige daadwerkelijk in persoon te horen. Soms kan zelfs worden volstaan met een telefonische hoorsessie.<sup>70</sup> In het kader van een zorgvuldige voorbereiding kan ik me echter indenken dat de inspecteur een zekere inspanningsverplichting heeft om de belastingplichtige ‘face to face’ te spreken, met name daar waar het hoge vergrijpboeten betreft ten aanzien van opzettelijk begane beboetbare feiten.

66 Een enkele keer is er door de rechter naar verwezen: Hof Amsterdam 7 juli 1989, ECLI:NL:GHAMS:1989:AW7048 (V-N 1990/3743, 3, met noot redactie).

67 Zie artikel 64, lid 1, letter b AWR en par. 25, lid 11, letter a van het BFB.

68 Zie par. 24 BBBB (gebleken onjuistheden).

69 Als n.a.v. een boekenonderzoek de inspecteur over meer dan een kalenderjaar wil naheffen, dan legt hij in de regel naheffingsaanslagen op per kalenderjaar of (gebroken) boekjaar (zie par. 24, lid 3 BBBB). In de praktijk past hij vervolgens het verzuimboetemaximum van artikel 67c AWR toe per naheffingsaanslag. Dat neemt niet weg dat hij de bevoegdheid heeft om boeten op te leggen per aangiftetijdvak, wat kan resulteren in een – totaal gezien – hoger boetebedrag (zie ook Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/03467, BNB 2010/163, met noot J.A.R. van Eijnsden (ECLI:NL:HR:2010:BL0087)).

70 Hof Den Bosch 6 juni 2003, 01/0166, ECLI:NL:GHSHE:2003:AI0900.

In het BBBB zijn wel procedurevoorschriften opgenomen voor de verslaglegging van het verhoor ex artikel 5:10a Awb (zie paragraaf 14 BBBB), maar deze gelden niet voor een verslag van een hoorsessie tijdens de zienswijzeprocedure.

Bröring noemt de afwezigheid van een verplichtend voorschrift in de Awb met betrekking tot de verslaglegging van het hoorgesprek 'opvallend', en verwijst naar de volgende uitspraak van de Centrale Raad van Beroep:

*"Voorts is de Raad van oordeel dat het in de rede ligt om, indien een betrokkene wordt geconfronteerd met de resultaten van verrichte observaties en andere hem belastende feiten en omstandigheden en naar aanleiding daarvan een verklaring aflegt, bedoelde verklaring zo letterlijk mogelijk weer te geven en door de betrokkene te doen ondertekenen. Aldus wordt immers voorkomen dat twijfel ontstaat over de juistheid van de weergave van de verrichte observaties en van de afgelegde verklaringen."*<sup>71</sup>

Volgens Bröring heeft het bovenstaande ook te gelden voor de zienswijzeprocedure. Dat lijkt mij gezien de bewoordingen die de Raad hanteert een juiste constatering.

Het Wetboek van Strafrecht bevat de nodige rechtsnormen ten aanzien van het (in persoon) horen. Zo kan de strafrechter – indien hij dit wenselijk acht – afdwingen dat de verdachte in persoon bij de behandeling aanwezig is (artikel 278, lid 2 Sv). Volgens de wetgever biedt dit de meeste waarborgen 'voor eene juiste beoordeeling en beslissing der zaak'. Hiermee wordt het onderzoeksbelang van het verschijnen van de verdachte onderstreept. De wetgever gaf daarbij ook aan dat de betreffende bepaling van groot belang kan zijn voor de straftoemeting:

*"Het onderzoek heeft ten doel de materiele waarheid te vinden en hiervoor is eene persoonlijke kennismaking met den verdachte in den regel zeer gewenscht. Van niet minder gewicht is zij met het oog op de bepaling der straf."*<sup>72</sup>

Ook de verslaglegging rondom het horen is in het strafrecht met aanzienlijk meer waarborgen omgeven. Een van die waarborgen betreft de bijzondere positie van de griffier. Deze functionaris is namelijk verantwoordelijk voor de verslaglegging van het onderzoek ter terechtzitting (artikel 326 Sv). Hij verbaliseert onder andere 'al hetgeen met betrekking tot de zaak op de terechtzitting voorvalt' (lid 1). De OvJ of de verdachte kan bewerkstelligen dat de verklaring van een getuige, een deskundige of van de verdachte zelf, woordelijk wordt opgenomen (lid 2). De rechter kan de griffier opdragen om aantekening te maken van een relevante (strafbeïnvloedende) omstandigheid (artikel 326, lid 3 en 4 Sv). Ook de OvJ of de verdachte kan hierom verzoeken (lid 4).

Het voorgaande beschouwend lijkt mij nadere regelgeving voor de zienswijzeprocedure op zijn plaats. De zienswijzeprocedure is een te belangrijke schakel om tot een juiste bestrafing te kunnen komen, om relatief ongenormd te laten. Zo zou in wet of beleid kunnen worden opgenomen dat bij het opleggen van vergrijpboeten bij

<sup>71</sup> CRvB 22 december 1998, nrs. 97/3682-3683 ABW (Bröring, p. 158).

<sup>72</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1913-1914, 286, nr. 3, p. 117, artikelsgewijze toelichting bij art. 268.

de zienswijzeprocedure 1) de inspecteur een inspanningsverplichting heeft om de belastingplichtige in levenden lijve te horen (door bijvoorbeeld een bepaald uitnodigingsbeleid te voeren), 2) het horen geschiedt door een onbevangen voorzitter, 3) de verslaglegging van het hoorgesprek plaatsvindt door een – eveneens onbevangen – notulist, die 4) op aangeven van de controlerend ambtenaar of de belastingplichtige (of diens gemachtigde) aantekening maakt van uitdrukkelijk onderbouwde standpunten, waaronder eventuele strafbeïnvloedende omstandigheden.

#### **5.3.4 De strafeis; uitbreiding tenlastelegging met strafverzwarende omstandigheid**

Op grond van het vierde lid van paragraaf 12 van het BBBB kan de belastingplichtige zich verweren tegen ‘de voorgenomen vergrijpboete’. Daarnaast vermeldt het zesde lid van paragraaf 12 van het BBBB dat deze betwisting aanleiding kan zijn om ‘de boete op een lager bedrag vast te stellen’. Maar het BBBB geeft geen expliciete regels voor het *gedurende* de zienswijzeprocedure bekendmaken van het absolute boetebedrag dat de inspecteur in gedachten heeft.

In het strafrecht ligt dat anders, mede gezien de positie van de OvJ als aanklager. Wanneer op het onderzoek op de zitting de fase van het vaststellen van de feiten is afgerond, begint de evaluerende fase. De OvJ krijgt dan het woord om, naar aanleiding van het onderzoek ter terechtzitting en al het voorafgaande onderzoek, zijn visie naar voren te brengen (het requisitoir). Over de gegevensverstrekking tijdens het requisitoir merkt 't Hart het volgende op:

*“[...] het OM mag geen gegevens achterhouden – ook al zou de bestuurlijke overheid het zelf in haar belang oordelen dat het OM dat wel zou doen – die het bewijs zouden verzwakken, een strafuitsluitingsgrond kunnen opleveren of zouden kunnen leiden tot een lagere strafmaat. Dit brengt bijvoorbeeld mee dat het OM in zijn requisitoir alle voor de beoordeling van de zaak relevante gegevens moet verstrekken [...]”<sup>73</sup>*

Hoewel geen wettelijke regeling dit concreet voorschrijft, is volgens 't Hart de OvJ dus wel degelijk verplicht om relevante strafverminderende – en naar ik aanneem ook niet-wettelijke strafverzwarende – factoren tijdens zijn requisitoir aan te halen. Deze rechtsnorm, die ook verband houdt met de ‘magistratelijheid’ van de OvJ als onderdeel van de rechterlijke macht, heeft naar mijn mening ook door te werken in de strafeis.

Het requisitoir van de OvJ mondt namelijk uit in de eis, of zoals het in artikel 311 Sv is omschreven: ‘hij legt zijn vordering na voorlezing aan de rechtbank over’. Het eerste lid van artikel 311 Sv geeft daarbij aan dat als de OvJ een straf eist, dat hij deze omschrijft. Dit omschrijvingsvereiste houdt onder meer in dat de OvJ de sanctie precies moet aanduiden, en dan niet slecht de strafsoort of -modaliteit, maar ook

<sup>73</sup> 't Hart, p. 271.

de duur of de hoogte daarvan.<sup>74</sup> De OvJ heeft dus een zekere motiveringsplicht met betrekking tot de strafeis (zie ook hoofdstuk 7, onderdeel 7.3.2).

De vraag komt vervolgens op in hoeverre de genoemde motiveringsplicht geldt voor (niet-wettelijke) strafbeïnvloedende factoren. Uitgaande van de eerder aangehaalde zienswijze van 't Hart, die ik overigens onderschrijf, mag verwacht worden dat de strafeis van de OvJ logischerwijs aansluit bij hetgeen hij eerder tijdens zijn requisitoir heeft betoogd. Met andere woorden, de motivering van de strafeis zal dus eveneens de relevante strafbeïnvloedende factoren moeten bevatten.<sup>75</sup> En deze *motiveringsplicht* houdt vervolgens weer een (voorafgaande) *onderzoeksplicht* voor de OvJ in met betrekking tot dergelijke factoren. Daarbij spelen de strafvorderingsrichtlijnen – recht in de zin van artikel 79 Wet RO – eveneens een belangrijke rol. Deze richtlijnen bevatten namelijk ook uitgangspunten voor het in aanmerking nemen van bepaalde strafbepalende factoren, waardoor zij mede een normenkader stellen voor de onderzoeksplicht die – vóór en tijdens het onderzoek ter terechtzitting – op de OvJ rust ten aanzien van deze factoren.

Zoals gezegd, kent het fiscale boeterecht geen, met de strafrechtelijke strafeis vergelijkbare, 'boete-eis'. Daarmee ontbreekt een zeker richtpunt voor de inspecteur voor het doen van onderzoek naar en het (vervolgens) kenbaar maken van strafbeïnvloedende factoren die naar zijn mening relevant zijn.

#### *Uitbreiding tenlastelegging of rapport met strafverzwarende omstandigheid*

Mocht tijdens het strafrechtelijke onderzoek ter terechtzitting blijken dat sprake is van een wettelijke strafverzwarende omstandigheid (een strafverzwarend delictsbestanddeel of een algemene strafverzwarringsgrond) welke niet ten laste is gelegd, dan kan de OvJ de tenlastelegging alsnog met deze omstandigheid op de zitting uitbreiden (artikel 312 Sv). Dit is ook mogelijk als de OvJ blijkens het strafdossier al op de hoogte was van de strafverzwarende omstandigheid.<sup>76</sup>

Gezien het feit dat er relatief weinig eisen aan het rapport worden gesteld, kan de inspecteur naar mijn mening in voorkomende gevallen op een later moment, bijvoorbeeld na de belanghebbende gehoord te hebben, strafverzwarende omstan-

74 Corstens/Borgers, XV.20. Zie ook Melai/Groenhuijsen e.a., aant. 4.2 bij art. 311 Sv. Zie ook de toelichting van de wetgever: 'Door de toevoeging der laatste zinsnede aan het eerste lid van artikel 304 [...] is de bij laatstgenoemd artikel gerezen vraag, of de officier van justitie kan volstaan met te vorderen schuldigverklaring en veroordeling tot zoodanige straf als de rechtbank zal vermeenen te moeten opleggen, dan wel uitdrukkelijk een bepaalde strafsoort en een bepaald strafquantum zal hebben te noemen, in laatstgemelden zin opgelost.' (Kamerstukken II, vergaderjaar 1913-1914, 286, nr. 3, p. 126, artikelsgewijze toelichting bij art. 304.)

75 'Het is daarom zeker onjuist in den vertegenwoordiger van het OM iemand te zien, die stelselmatig naar eene veroordeling of naar eene zware bestraffing van den verdachte zou hebben te streven. Eene vordering tot vrij spraak of ontslag van rechtsvervolg, het aanwenden van een rechtsmiddel in het belang van den verdachte, het aanvoeren van verlichtende omstandigheden is met de positie van het OM allermint in strijd', aldus Simons (zie 't Hart, p. 272).

76 Hierover kritisch: Corstens/Borgers, XIV.3.

digheden alsnog bij het boeteoordeel betrekken. Daarbij zijn de algemene beginselen van behoorlijk bestuur van toepassing, zoals het zorgvuldigheids- en vertrouwensbeginsel.

### 5.3.5 Verweren en laatste woord

Voor de wijze waarop de belastingplichtige zich moet verweren tegen een voorgenomen vergrijpboete geeft het BBBB enkele voorschriften. In paragraaf 12 (kennisgeving en hoorplicht) van het BBBB zijn enkele passages gewijd aan de zienswijzeprocedure. Zo wordt als doel van de verplichte kennisgeving omschreven, dat het de belanghebbende in staat stelt om 'gemotiveerde verweren tegen de voorgenomen vergrijpboete aan te voeren' (lid 4).

Daarnaast vermeldt paragraaf 12, lid 6 van het BBBB het volgende, procedurele voorschrift:

Het opleggen van een vergrijpboete moet achterwege blijven indien het verweer van belanghebbende tot de gevolgtrekking leidt dat de in de kennisgeving genoemde gronden onvoldoende aanknopingspunten voor het vaststellen van opzet of grove schuld opleveren. In een dergelijke situatie kan de inspecteur nog wel overgaan tot het opleggen van een verzuimboete. Het unviabeginsel staat daaraan niet in de weg. De betwisting van de kennisgeving kan tot een lagere boete leiden indien de opzet of grove schuld wel bewijsbaar is, maar de betwisting aanleiding geeft de boete op een lager bedrag vast te stellen.

Dit voorschrift richt zich dus op vergrijpboeteverval – en het eventueel alsnog opleggen van een verzuimboete – als *bewijsverweren* met betrekking tot de delictsbestanddelen opzet en grove schuld slagen.

Het proces van 'actie en reactie' speelt in het strafrecht een cruciale rol. Zonder (georganiseerde) tegenspraak is zorgvuldig onderzoek naar de materiële waarheid immers nagenoeg onmogelijk. Vandaar dat in het Wetboek van Strafvordering allerlei bepalingen zijn opgenomen om de interactie tussen rechter, aanklager en verdachte op een zorgvuldige manier te laten verlopen. Zo ook de wijze van het aanvoeren van verweren door de verdachte.

Na het requisitoir van de OvJ en het voorlezen van de te vorderen straf mag de verdachte daarop antwoorden. Tijdens dit pleidooi mag de verdediging allerlei verweren voeren. Als deze verweren, die in voorkomende gevallen ook op de strafmaat betrekking kunnen hebben, daartoe aanleiding geven, kan nader onderzoek worden verricht (artikel 311, lid 5 Sv).

Verweren kunnen worden aangevoerd met betrekking tot alle deelvragen van het beslissingsmodel van de rechter. Zo zijn er verweren die betrekking hebben op de geldigheid van dagvaarding, de ontvankelijkheid van het OM, de bevoegdheid van de rechter of schorsing van de vervolging (artikel 348 Sv). Dergelijke 'preliminaire' verweren komen over het algemeen aan het begin van de terechtzitting aan bod,

omdat het kan leiden tot een stopzetting van de terechtzitting. Daarnaast zijn er de bewijsverweren (bewijs van het ten laste gelegde), de kwalificatieverweren (de strafbaarheid van het bewezenverklarde) en verweren die zien op strafuitsluitingsgronden en strafverminderinggronden (artikel 350 Sv).

Bovenstaande indeling naar type verweer is van belang voor de uitspraak van de rechter wanneer het verweer slaagt (zie de artikelen 349 en 352 Sv). Daarnaast vormt het ook een leidraad voor de rechter hoe hij zijn vonnis moet motiveren bij verwerping van dergelijke verweren (zie artikel 358, lid 3 en artikel 359, lid 3 Sv).<sup>77</sup> Deze motiveringsplicht geeft daarmee tevens invulling aan de onderzoeksplicht van de rechter: hij zal de verweren van de verdachte in het licht van de beantwoording van *alle* vragen van artikel 348 en 350 Sv moeten bezien. Daarbij is het voor de straftoemeting van belang dat de rechter enige moeite doet om de in het verweer gestelde feiten en omstandigheden te onderkennen. Het is immers mogelijk dat verweren, die niet specifiek ten aanzien van de strafmaat worden voorgedragen, feiten en omstandigheden bevatten die wel degelijk van belang zijn voor de strafmaat.<sup>78</sup> Als de rechter een dergelijk verweer verwerpt en daarbij geen acht slaat op eventuele – in dat verweer verborgen – strafverminderende omstandigheden, dan voldoet hij naar mijn mening niet aan zijn zelfstandige onderzoeksplicht.

Overigens zal de rechter ook rekening moeten houden met het feit dat de verdachte slechts een 'lichte stelplicht'<sup>79</sup> heeft met betrekking tot verweren op grond van het derde lid van artikel 358 Sv, ondanks de eis dat het verweer 'uitdrukkelijk *voorgedragen*' moet zijn. Deze lichte stelplicht<sup>80</sup> onderscheidt zich van de zware stelplicht van de 'uitdrukkelijk *onderbouwde* standpunten' genoemd in artikel 359, lid 2 Sv.<sup>81</sup> De mate van zwaarte van de stelplicht is mijns inziens echter mede richtinggevend voor de onderzoekshouding van de rechter; hoe lichter de stelplicht van de verdachte, des te actiever zal de rechter moeten zijn om de aannemelijkheid van een eenmaal gebleken strafverminderende omstandigheid te toetsen.

In vergelijking met de strafrechtelijke gang van zaken valt op dat de belastingplichtige op grond van paragraaf 12 van het BBBB het verweer lijkt te moeten *motiveren*. Dit motiveringsvereiste gaat – althans in bewoordingen – verder dan de hiervoor genoemde 'lichte' stelplicht van een verdachte die een verweer aanvoert. Of dat daadwerkelijk het geval is, is in de rechtspraak niet na te gaan. Overigens ben ik van mening dat als er al sprake is van enige plicht aan de zijde van de belastingplichtige

<sup>77</sup> Zie ook hoofdstuk 7, onderdeel 7.3.3.3.

<sup>78</sup> Bijvoorbeeld: de niet-ontvankelijkheid van het OM – een preliminair verweer – wordt aangevoerd, omdat het OM tijdens het voorbereidende onderzoek onherstelbare steken heeft laten vallen. Als de rechter dit verweer niet honoreert, kunnen de in dit verweer 'verpakte' feiten en omstandigheden aanleiding zijn om de straf te verminderen op grond van artikel 359a, lid 1, letter a Sv.

<sup>79</sup> Overigens lijkt mij hier de term 'lichte beweringslast' zuiverder. Hierbij moet bedacht worden dat artikel 358 Sv primair ziet op de specifieke *motiveringsplicht* van de rechter m.b.t. niet-gehonoreerde verweren, en niet op diens *onderzoeksplicht*.

<sup>80</sup> Hoge Raad 25 mei 2010, r.o. 3.4, ECLI:NL:HR:2010:BL5563: 'Dat betekent dat met betrekking tot dergelijke verweren betrekkelijk snel voldaan kan zijn aan de eis dat het desbetreffende standpunt uitdrukkelijk moet zijn onderbouwd (vgl. Hoge Raad 8 april 2008, LJN BC5969, NJ 2008, 231)'.

<sup>81</sup> Zie Schoep, T&C Sv, aantekening 4, sub c, bij artikel 358 Sv.

om verweren te motiveren, dat deze niet verder zou moeten strekken dan de summiere motiveringsverplichting die geldt bij het indienen van een bezwaarschrift tegen een boete.<sup>82</sup> Wellicht dat het vierde lid van paragraaf 12 BBBB op dit punt verduidelijkt kan worden.

Daarnaast geeft het voorschrift van het zesde lid van paragraaf 12 van het BBBB geen uitsluitstel over hoe te handelen in geval van procedurele, preliminaire verweren (bijvoorbeeld schending rapportvereisten of geen uitnodiging verzonden voor zienswijze), kwalificatieverweren, bewijsverweren met betrekking tot andere delictsbestanddelen en strafuitsluitings- en strafmaatverweren. Deze bepaling richt zich namelijk enkel op bewijsverweren m.b.t. de delictsbestanddelen opzet en grove schuld. Dat vind ik een gemis.

In paragraaf 15, lid 1, van het BBBB wordt overigens een bijzonder geval genoemd van het terugvallen op een verzuimboete in plaats van een vergrijpboete. Deze bepaling schrijft voor dat de inspecteur voor het opleggen van een verzuimboete moet kiezen, als het opleggen van een vergrijpboete tot een lager bedrag zou leiden. In sommige gevallen wordt de verzuimboete namelijk gebaseerd op een andere, hogere boetegrondslag (het wettelijke maximum) dan de vergrijpboete (het belastingbedrag dat in verband met de beboetbare gedraging wordt gecorrigeerd). Als er bijvoorbeeld € 5.000 loonbelasting wordt nageheven met betrekking tot het grofschuldig achterwege laten van de bijtelling 'privégebruik auto', dan bedraagt de vergrijpboete € 2.000 (40% van € 5.000)<sup>83</sup> en de verzuimboete € 4.222 (80% van € 5.278).<sup>84</sup> De inspecteur zou in dat geval moeten kiezen voor de hogere verzuimboete van € 4.222. Aldus heeft de procedurele bepaling van paragraaf 15, lid 1, van het BBBB een strafverzwarend effect. Naar mijn mening zou dan ook de toepassing van deze bepaling duidelijk richting de belastingplichtige moeten worden gecommuniceerd, zodat hij zich kan verweren tegen deze vorm van strafverzwaring.

#### *Wijziging boetevoornemen versus wijziging tenlastelegging*

Het 'omzetten' van een vergrijpboetevoornemen in een verzuimboetebeschikking is tot op bepaalde hoogte te vergelijken met de mogelijkheid van de OvJ om de tenlastelegging ter zitting te wijzigen (artikel 313 Sv). Een dergelijke wijziging is mogelijk als het nieuw ten laste gelegde nog steeds 'hetzelfde feit' (in de zin van artikel 68 Sr) is als het vorige ten laste gelegde (artikel 313, lid 2 Sv). Dit 'hetzelfde feit'-criterium wordt binnen het bestuurlijke boeterecht en het strafrecht op eenzelfde wijze uitgelegd.<sup>85</sup> Als de verzuimboete dus wordt opgelegd voor 'hetzelfde feit' als waarvoor de vergrijpboete is aangekondigd,<sup>86</sup> dan hoeft dit naar mijn mening geen strijd op te leveren met het beginsel dat iemand niet voor een tweede

<sup>82</sup> Zie onderdeel 5.4.4.1.

<sup>83</sup> Zie par. 28, lid 6 BBBB.

<sup>84</sup> Zie par. 24, lid 4 BBBB.

<sup>85</sup> Hoge Raad 1 februari 2011, 08/03371, NTFR 2011/523, met noot Efstradiates, NJ 2011, 394, met noot Buruma (ECLI:NL:HR:2011:BM9102).

<sup>86</sup> Zie voor enkele voorbeelden van 'hetzelfde feit'-discussies in het fiscale bestuurlijke boeterecht: Hoge Raad 26 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD0200 (BNB 2010/5c\*, met noot De Bont; NTFR 2009/1544, met noot Barmiento; FED 2009/74, met noot Thomas), Hoge Raad 17 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BD3160 (BNB 2011/16, met noot De Bont; NTFR 2010/2215, met noot Den Ouden; Hoge Raad 12 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO3624 (BNB 2012/113, met noot De Bont, NTFR 2010/2670, met noot Kastelein; FED 2011/11, met noot Heijnen).

keer strafrechtelijke vervolgd mag worden ('nemo debet bis vexari').<sup>87</sup> Paragraaf 15, lid 1, van het BBBB bevat dan ook het voorschrift dat het om hetzelfde feit moet gaan. Daarbij lijkt het mij uit oogpunt van het verdedigingsbeginsel gerechtvaardigd dat als deze wijziging plaatsvindt tijdens de zienswijzeprocedure, de inspecteur dit conform 313 Sv<sup>88</sup> schriftelijk aan de belanghebbende meedeelt en hem daarbij een redelijke termijn stelt om zich tegen deze wijziging te verweren.

Overigens kan de OvJ ook op een later tijdstip, bijvoorbeeld in hoger beroep, om wijziging van de tenlastelegging op grond van artikel 313 Sv verzoeken. Deze mogelijkheid lijkt mij voor het bestuurlijke boeterecht in de bezwaar- en (hoger) beroepsfase uitgesloten, vanwege het verbod op 'reformatio in peius'.

#### *Laatste woord*

Het recht op het laatste woord komt in het fiscale bestuurlijke boeterecht niet voor. Voor het strafrechtelijke onderzoek ter terechtzitting is het laatste woord echter van groot belang en is het veel meer dan het antwoord op het requisitoir of repliek van de OvJ:

*"Het recht als laatste te spreken biedt de verdachte de gelegenheid het menselijk element in het strafproces nog eens doordringend te laten klinken. Het kan een verzuchting, een exclamatie, een ernstige beschuldiging, een roep om begrip, een verontschuldiging [...] zijn [...]"*<sup>89</sup>

Voor de straftoemeting acht ik het laatste woord van bijzonder belang, omdat het de rechter enig inzicht kan verschaffen over wat er daadwerkelijk in de verdachte omgaat. Een van de strafdoelen is immers speciale preventie; de straf moet de verdachte ervan weerhouden in de toekomst nog een keer over de schreef te gaan. Als de verdachte tijdens het laatste woord blijkt geeft van enige mate van zelfinzicht, dan zou dat meegewogen kunnen worden in de strafmaat. Daarnaast kunnen uitingen van spijt en berouw – als een soort vermoeden van een geïnternaliseerde norm waaraan is geappelleerd – van invloed zijn op de hoogte van de straf. Dergelijke strafverminderende omstandigheden zijn ook in het fiscale bestuurlijke boeterecht geen onbekenden.<sup>90</sup>

#### **5.4 Onderzoek naar de strafmaat; bewijsstandaarden**

Op enig moment tegen het eind van het onderzoek ter terechtzitting, zal de rechter zich de vraag stellen of hij voldoende informatie heeft verzameld voor het beantwoorden van de vragen van de artikelen 348 en 350 Sv (de beraadslaging). Dit geldt dus ook voor de laatste vraag van artikel 350 Sv betreffende de strafmaat. Om een

<sup>87</sup> Overigens lijkt mij de verwijzing in paragraaf 12, lid 6 van het BBBB naar het una-viabeginsel onjuist. Vermoedelijk wordt bedoeld op het ne bis in idem-beginsel.

<sup>88</sup> Zie T&C Sv, aantekening 1, sub b, bij artikel 313 Sv.

<sup>89</sup> Corstens/Borgers, XV.22.

<sup>90</sup> Denk aan de inkeerregeling van artikel 67n AWR. Zie bijvoorbeeld ook Hof Den Haag 19 maart 2010, ECLI:NL:GHSGR:2010:BM1151 (NTFR 2010, 1445, met noot Thijssen, VN 2010/40.10, met noot redactie).



verantwoorde beslissing omtrent de hoogte van de straf te kunnen nemen, zal hij zich in eerste instantie moeten realiseren dat het onderzoek naar mogelijk relevante strafbeïnvloedende factoren – zoals dat gedurende de voorafgaande onderzoeken (paragrafen 5.2 en 5.3) is vormgegeven – tot dan toe volledig is geweest. Als dat onderzoek niet volledig is, dan zal hij zelf nader onderzoek moeten doen door bijvoorbeeld de verdachte of de OvJ nader te ondervragen. Vervolgens zal hij na moeten gaan of de hem ter kennis gekomen strafbeïnvloedende omstandigheden daadwerkelijk voldoen aan de vereiste bewijsstandaard. Als dat niet het geval is, dan kan hij die factoren niet bij de beraadslaging waarderen en meewegen.<sup>91</sup>

Het voorgaande – dat in zekere zin ook voor de zorgvuldig opererende inspecteur heeft te gelden – roept de volgende twee vragen op: In hoeverre rust op de inspecteur en de strafrechter de verplichting om uit zichzelf ('ambtshalve') onderzoek te doen naar strafbeïnvloedende omstandigheden? En welke bewijsstandaarden gelden daarbij?

#### **5.4.1    *Ambtshalve onderzoek: strafverzwarende omstandigheden***

In het fiscale bestuurlijke boeterecht ligt het bewijsrisico van strafverzwarende omstandigheden bij de inspecteur. Paragraaf 6, lid 5 BBBB bepaalt daartoe onder andere dat 'de stelplicht en bewijslast' van strafverzwarende factoren op de inspecteur rust. Dit betekent dat de inspecteur onderzoek naar dergelijke omstandigheden moet verrichten, ook uit eigener beweging.

In het strafrecht zal nader ambtshalve onderzoek ter terechtzitting plaats moeten vinden in die gevallen waarin het eerdere onderzoek onvoldoende gegevens heeft opgeleverd voor het bepalen van de strafmaat. Dit risico zal zich met name voordoen met betrekking tot strafbeïnvloedende omstandigheden die niet in de tenlastelegging zijn opgenomen. Dergelijke omstandigheden vallen namelijk enigszins buiten het bestek van de wettelijke regeling omtrent onderzoek en bewijs, waardoor het blootleggen hiervan afhankelijk is van de mate van initiatief van de procesdeelnemers.

Voor wat betreft het onderzoek naar strafverzwarende omstandigheden, ligt het 'bewijsrisico' in zekere zin primair bij de OvJ; de verdachte draagt in het geheel geen bewijslast en heeft daarnaast ook geen enkel belang bij het stellen van strafverzwarende omstandigheden. De OvJ zal deze omstandigheden veelal óf in de tenlastelegging opnemen – als ze onderdeel uitmaken van de delictsomschrijving – óf vermelden in zijn requisitoir en meewegen in zijn strafeis. Aldus worden ze ter kennis van de rechter gebracht.

Maar wat nu als de OvJ bijvoorbeeld een uit het strafdossier blijkende mogelijk strafverzwarende omstandigheid niet meeneemt in de tenlastelegging en niet (ken-

<sup>91</sup> Zie over dit proces van weten, waarderen en wegen: Schuyt, p. 301 e.v..

baar) meeweegt bij zijn te vorderen straf? Moet de strafrechter, die het strafdossier heeft bestudeerd, daar dan uit zichzelf (nader) onderzoek naar doen? Naar mijn mening wel. Als onafhankelijk en onpartijdige instantie is de strafrechter eindverantwoordelijk voor een passende, rechtvaardige bestrafing. Hij dient daarbij alle relevante belangen voor ogen te houden, zowel die van de verdachte als die van de door de OvJ vertegenwoordigende maatschappij. Met andere woorden, de strafrechter zal in beginsel met alle strafbeïnvloedende omstandigheden rekening moeten houden.<sup>92</sup> Dit betekent dus ook dat als de OvJ steken laat vallen met betrekking tot het expliciteren van mogelijk relevante strafverzwarende omstandigheden, de strafrechter desalniettemin ambtshalve onderzoek moet doen naar dergelijke omstandigheden.<sup>93</sup> Daarbij is hij uiteraard niet tot het onmogelijke gehouden; het aantal strafbeïnvloedende factoren is immers ongelimiteerd. Ik kan me dan ook voorstellen dat de strafrechter zijn zelfstandige onderzoeksactiviteiten aanpast aan bijvoorbeeld de grootte van de strafzaak en de omvang van het strafdossier, maar ook aan de (mogelijke) strafeis en -modaliteit en de betrokken belangen.

Overigens moet het ambtshalve *onderzoek* naar strafverzwarende omstandigheden worden onderscheiden van het ambtshalve *toepassen* van strafverzwarende omstandigheden. Dit laatste is de strafrechter namelijk niet zonder meer toegestaan met betrekking tot *wettelijke* strafverzwarende omstandigheden. Wil de strafrechter bij de strafmaat bijvoorbeeld rekening houden met recidive op grond van artikel 43a Sr, dan zal dit door de OvJ ten laste moeten worden gelegd<sup>94</sup> en met wettige bewijsmiddelen bewezen moeten worden.<sup>95</sup> De Hoge Raad lijkt daarmee overigens een stap verder te gaan dan het EHRM.<sup>96</sup>

Op grond van het vijfde lid van paragraaf 6 van het BBBB moet de inspecteur onderzoek doen naar strafverzwarende omstandigheden. In zoverre lijkt de inspecteur op dit punt op de OvJ, met dit verschil dat hij bij het daadwerkelijk in aanmerking nemen van strafverzwarende omstandigheden niet 'gehinderd' wordt door een interne 'strafrechterlijke' toets. De inspecteur is immers én aanklager én

92 Anders: Melai/Groenhuijssen e.a., aantekening 2 bij artikel 312 Sv. Zij vinden 'het [...] een juist uitgangspunt, dat de instantie die vervolgt en niet de instantie die berecht, een omstandigheid ter tafel brengt, die tot strafverzwaring zou kunnen leiden'.

93 De strafrechter kan bijvoorbeeld ook rekening houden met recidive zonder dat het OM artikel 43a Sr ten laste heeft gelegd, al kan hij geen straf opleggen boven het maximum van het basisfeit.

94 In de tenlastelegging en de bewezenverklaring kan overigens volstaan worden met een summiere feitelijke omschrijving van de recidive, als de volledige feitelijke omschrijving van eerder begane strafbare feiten kunnen worden afgeleid uit het als bewijsmiddel gevoegde uittreksel justitiële documentatie (Hoge Raad 2 juli 2013, nr. 12/02798, ECLI:NL:HR:2013:67).

95 Hoge Raad 25 september 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX6916 (NJ 2012/561) en Hoge Raad 5 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD6981 (NJ 2003, 126, met noot Reijntjes). Schuyt vindt overigens dat meerdaadse samenloop (artikel 57 Sr) niet door het OM ten laste gelegd *kan* worden, omdat dit als het ware een automatische gevolgtrekking is gezien de ten laste gelegde feiten (Schuyt, p. 258). Volgens haar zou de strafrechter dan ook meerdaadse samenloop ambtshalve moeten *toepassen*, wanneer dit logischerwijze volgt uit de bewezenverklaring van de verschillende ten laste gelegde feiten.

96 Zie hoofdstuk 3, onderdeel 3.4.4.2, inzake EHRM 24 oktober 1996, appl.no. 21525/93 (De Salvador Torres) en NJ 1998, 294 (met noot Knigge). In deze zaak ging het EHRM akkoord met een ambtshalve toepassing van de algemene strafverzwarringsgrond 'ambtelijke functie' (vgl. artikel 44 Sr) door het Spaanse Hoogerechtshof.

bestraffer (zie hoofdstuk 4, onderdeel 4.2.1.3). Daarbij merk ik op dat de afstemmingsverplichting van paragraaf 25, lid 4 BBBB geen uitsluitstel geeft over een dergelijke ijking met betrekking tot de aanwezigheid van strafverzwarende omstandigheden.

#### 5.4.2 *Ambtshalve onderzoek: strafverminderende omstandigheden*

Volgens het vijfde lid van paragraaf 6 van het BBBB rusten op de belastingplichtige de 'stelplicht en bewijslast' van eventuele strafverminderende factoren. Deze bepaling acht ik onjuist. Naar mijn mening is een dergelijke beleidsregel over de verdeling van de bewijslast niet mogelijk. Volgens de vrij-bewijsleer moet dit vraagstuk namelijk aan de rechter overgelaten worden.<sup>97</sup> En aangezien de Awb of de AWR niet voorziet in een wettelijke regeling die de staatssecretaris deze beleidsruimte biedt, lijkt mij de eerste volzin van lid 5 van paragraaf 6 BBBB een dode letter. Maar waar komt deze bepaling vandaan? Waarschijnlijk is het een interpretatie van een rechterlijke uitspraak.<sup>98</sup> Het aanhalen van rechtspraak in het BBBB als instructienorm voor de inspecteur is in het BBBB niet ongebruikelijk.<sup>99</sup>

De passage in het BBBB over de bewijslastverdeling bij strafbeïnvloedende omstandigheden is dus vermoedelijk hooguit op te vatten als een toelichting. Dat geldt zowel voor de stelplicht en bewijslast van strafverzwarende omstandigheden (rust op inspecteur) als voor de stelplicht en bewijslast van strafverminderende omstandigheden (rust op belastingplichtige). Bij het bewijs van en onderzoek naar *strafverzwarende* omstandigheden ontmoet deze uitleg naar mijn mening geen bezwaar, omdat het een juiste verwijzing is naar degene die primair verantwoordelijk is voor het onderzoek naar en bewijs van dergelijke strafverzwarende omstandigheden: de inspecteur.

Dit ligt echter anders bij het onderzoek naar en bewijs van *strafverminderende* omstandigheden. In het BBBB wordt namelijk voortgeborduurd op het uitgangspunt dat de stelplicht en bewijslast van strafverminderende factoren op belastingplichtige rusten, door te stellen dat de inspecteur niet gehouden is om 'ambtshalve te onderzoeken of van strafverminderende omstandigheden sprake is'.<sup>100</sup> Deze bepaling is mijns inziens in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel van artikel 3:2 Awb. Zou de inspecteur inderdaad niet uit zichzelf onderzoek doen naar strafverminderende omstandigheden, dan is het risico groot dat het onderzoek op dit punt onvolledig zal zijn. Want net als de verdachte tijdens het strafproces heeft de belastingplichtige geen formele bewijslast gedurende het boeteonderzoek. Hij kan dus volstaan met een passieve houding, ook gezien het feit dat hij niet verplicht kan worden voor hem belastende verklaringen af te leggen. Kortom, het lijkt mij dat de inspecteur juist bij het achterhalen van strafverminderende omstandigheden ge-

<sup>97</sup> Zie ook Feteris, M.W.C., 2009.

<sup>98</sup> Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 10 oktober 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4410 (BNB 1990/325).

<sup>99</sup> Zie bijvoorbeeld ook par. 6, lid 4 BBBB.

<sup>100</sup> Par. 6, lid 5, laatste volzin, BBBB.

houden is om enig initiatief te nemen uit oogpunt van een zorgvuldige voorbereiding en ter bescherming van de rechten van de belastingplichtige.<sup>101</sup>

De intensiteit van het onderzoek naar strafverminderende omstandigheden dat de inspecteur ambtshalve moet verrichten, lijkt afhankelijk te zijn van de mate waarin de inspecteur op de hoogte is of had kunnen of moeten zijn van dergelijke factoren. Uit het BBBB volgt dat als de inspecteur reeds op de hoogte is van bijzondere omstandigheden – omdat deze bijvoorbeeld tijdens het heffings- en/of schuldonderzoek naar voren zijn gekomen – dat hij deze dan in zijn beoordeling moet betrekken (paragraaf 6, lid 5, tweede volzin, BBBB).

Voor de nog niet ter kennis van de inspecteur gebrachte omstandigheden, brengt naar mijn mening het zorgvuldigheidsbeginsel met zich dat hij zich in ieder geval moet vergewissen van omstandigheden die naar objectieve maatstaven een zeker strafverminderend effect hebben, maar die nog niet in een concreet boetedossier zijn opgenomen. Daarbij kan in de sfeer van de verzuimboeten gedacht worden aan een geringe termijnoverschrijding van slechts enkele dagen, first offenders of de omstandigheid dat een te late aangifte niet leidt tot een te betalen bedrag aan belasting. Daarnaast zou de inspecteur bij het opleggen van de primaire boetebeschikking ook oog moeten hebben voor strafverminderende omstandigheden die de bestuursrechter eveneens ambtshalve in zijn uitspraak betreft, zoals een eventuele overschrijding van de redelijke termijn of het gegeven dat de boetegrondslag met behulp van omkering van de bewijslast is vastgesteld (zie hoofdstuk 6, resp. onderdelen 6.4.7.3 en 6.4.7.4). Overigens kunnen de hiervoor genoemde omstandigheden vermoedelijk binnen korte tijd en met relatief weinig moeite worden achterhaald, omdat deze zich over het algemeen in aanslagregelende systemen of in het heffingsdossier bevinden.

Tot de omstandigheden waarvan de inspecteur op de hoogte zou moeten zijn, reken ik de omstandigheden die zich in het fiscale klant dossier van de belastingplichtige bevinden. Dit dossier bevat alle informatie over de relatie tussen de inspecteur en de belastingplichtige. Een dergelijk dossier kan bijvoorbeeld informatie bevatten over bedrijfsverhuizing, interne reorganisaties of complexe wijzigingen in automatiseringssystemen; omstandigheden die in voorkomende gevallen zouden kunnen wijzen op bijvoorbeeld verminderde verwijtbaarheid.

Ook een eventueel gebrek aan draagkracht dient door de inspecteur ambtshalve onderzocht te worden, althans bij de hogere verzuim- en vergrijpboeten (zie ook paragraaf 5.5).<sup>102</sup> De inspecteur kan hierbij gebruik maken van de inkomens-, winst- of vermogensgegevens die hem ter beschikking staan uit hoofde van zijn positie als aanslagregelend ambtenaar en als houder van de basisregistratie inkomen (artikel 21 e.v. AWR). Daarnaast kan hij informatie verkrijgen van de ontvanger over de beta-

<sup>101</sup> Zie ook Haas 2015, p. 105-106.

<sup>102</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 141-142.

lingscapaciteit van de belastingplichtige, zoals openstaande belastingschulden en eventuele betalingsregelingen.

Een lastig punt betreft echter het onderzoek naar puur subjectieve, strafverminderende omstandigheden, dat wil zeggen strafverminderende omstandigheden waarvan alleen de belastingplichtige weet heeft. Voorbeelden van dergelijke omstandigheden zijn ziekte, een overlijdensgeval in familieverband of beperkte verstandelijke vermogens. Hoewel de onderzoeksplicht van de inspecteur zich in beginsel ook uitstrekt tot dit type omstandigheden, is het de vraag hoe dit onderzoekstechnisch kan worden vormgegeven. Naar mijn mening kan de inspecteur niet veel meer doen dan een algemene, open vraag stellen aan de belastingplichtige tijdens het horen (in de zienswijzeprocedure of in bezwaar), enigszins vergelijkbaar met het laatste woord van de verdachte tijdens het onderzoek ter terechtzitting. Daarbij acht ik het van belang dat de belastingplichtige reeds is ingelicht over de voorgenomen hoogte van de boete, zodat hij zich hiertegen kan verweren. Mocht de belastingplichtige het overigens moeilijk vinden om over bepaalde persoonlijke omstandigheden te praten, dan zou hem ook de mogelijkheid moeten worden geboden om (aanvullend) schriftelijk verweer te voeren.

In het BBBB is overigens ook een beleidsregel terug te vinden over het door de inspecteur aan te voeren tegenbewijs voor het *niet* in aanmerking nemen van een door de belastingplichtige gestelde strafverminderende omstandigheid. Paragraaf 5, lid 3 BBBB stelt namelijk dat de inspecteur het bewijs dat *geen* sprake is van een vrijwillige verbetering (inkeer) moet leveren met behulp van 'concrete feiten en omstandigheden'. Overigens is naar mijn mening ook dit bewijsrechtelijke voorschrift in strijd met de vrij-bewijsleer (zie hiervoor) en zou dit hooguit moeten worden gezien als een handreiking voor de inspecteur.

Wat ik in de vorige paragraaf heb gesteld over de onderzoeksactiviteiten van de strafrechter ten aanzien van strafverzwarende omstandigheden, geldt eveneens voor het onderzoek naar strafverminderende omstandigheden. De strafrechter dient in zijn zoektocht naar een rechtvaardig oordeel aandacht te hebben voor zowel strafverzwarende als strafverminderende omstandigheden.

Daarbij kan ik me indenken dat hij zich actiever opstelt met betrekking tot het achterhalen van strafverminderende omstandigheden dan bij het detecteren van strafverzwarende factoren. Deze laatste categorie zal immers veelal al door de OvJ ter sprake zijn gebracht, omdat het niet-bewezen zijn van dergelijke factoren onder zijn bewijsrisico valt. Ook de aanwezigheid van strafverminderende factoren komt in beginsel voor rekening van de 'magistratelijke' OvJ,<sup>103</sup> maar als dergelijke factoren niet voldoende worden onderkend dan is dit in het nadeel van de verdachte. Aangezien op de verdachte in principe geen enkele last rust om bepaalde factoren te onderbouwen of aannemelijk te maken – en hij zich tijdens het strafproces dus vrij passief kan en mag opstellen – ligt het gevaar op de loer dat eventuele strafverminderende omstandigheden onderbelicht blijven. Daar komt bij dat de verdachte soms terughoudend zal zijn met het stellen van strafverminderende

103 Zie paragraaf 5.3.4.

factoren, omdat dit voor hem gevoelsmatig een (begin van een) bekentenis kan inhouden. Een rechter die een zekere mate van pro-activiteit aan de dag legt, kan voorkomen dat strafverminderende factoren in aantal en relevantie onder de radar blijven.<sup>104, 105</sup>

Overigens ben ik van mening dat de rechter bij de bedoelde mate van pro-activiteit eveneens kan laten meewegen dat de verdachte wordt bijgestaan door een advocaat. Immers mag van een verdachte met advocaat professioneler tegenspel worden verwacht dan van een verdachte die alleen verschijnt. Dat betekent echter niet dat de rechter altijd achterover kan leunen als er een advocaat aanwezig is. Zo is de ene advocaat de andere niet. In geval van professionele bijstand zal de rechter mijns inziens dan ook van geval tot geval moeten beoordelen wat zijn houding is bij het onderzoek naar strafverminderende omstandigheden.

#### *Geautomatiseerde verzuimboeten*

Fiscale verzuimboeten worden veelal opgelegd in een volledig geautomatiseerd proces. Dit betekent dat de mogelijkheden beperkt zijn om al bij het opleggen van de primaire boetebeschikking met alle relevante feiten en omstandigheden van het specifieke geval rekening te houden.<sup>106</sup> In een geval waarin sprake was van avas kwam de Hoge Raad dan ook tot de conclusie dat het de inspecteur (lees: het systeem) niet kon worden verweten dat hij bij het opleggen van de boete geen rekening had gehouden met – en dus geen onderzoek had gedaan naar – subjectieve, dader-specifieke feiten en omstandigheden.<sup>107</sup>

Hof Den Bosch lijkt de lijn van de Hoge Raad ook door te trekken naar het domein van de straftoemeting, maar gaat daarbij een stap verder ten aanzien van strafverminderende omstandigheden die de inspecteur kenbaar waren ten tijde van het opleggen van de boete:

*“4.13. Met betrekking tot evenwel de vraag of de Inspecteur bij het geven van de boetebeschikking al dan niet een boete had moeten opleggen van € 226 overweegt het Hof, dat uit Hoge Raad 9 juli 2010, 09/03083, ECLI:NL:HR:2010:BN0631 volgt dat het vereiste van een zorgvuldige voorbereiding van besluiten zoals neergelegd in artikel 3:2 van de Awb niet meebrengt dat een inspecteur alvorens hij een verzuimboete oplegt gehouden is zich van de relevante feiten en omstandigheden te vergewissen.*

<sup>104</sup> Volgens Nijboer moet de rechter ambtshalve ook op kwesties letten die de verdediging zou kunnen aanvoeren. Hij verwijst daarbij onder meer naar Hoge Raad 3 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0737 (NJ 1997, 657), waarin de Hoge Raad tot het oordeel kwam dat de ‘bewijslast’ van het aannemelijk maken van een strafuitsluitingsgrond niet uitsluitend bij de verdachte ligt (Nijboer, p. 165).

<sup>105</sup> Zie ook de Recommendation No. R (92) 17, p. 32, waarin gesteld wordt dat een rechter die een naar voren gebracht verweer inzake een ongeschreven strafverminderende omstandigheid niet honoreert, dit pas kan doen ‘after investigating the matter and/or giving the offender the opportunity to adduce evidence on the issue’.

<sup>106</sup> Vandaar dat in het BBBB is opgenomen dat individuele straftoemeting bij verzuimboeten veelal pas in bezwaar aan de orde kan komen.

<sup>107</sup> Hoge Raad 9 juli 2010, nr. 09/03083 (ECLI:NL:HR:2010:BN0631; BNB 2010/294; VN 2010/32.3; NTFR 2010, 1684, met noot Kastelein; FED 2010, 89, met noot Poelmann; AB 2010, 279, met noot Stijnen).

4.14. In de onderhavige zaak was de Inspecteur echter ervan op de hoogte dat belanghebbende – weliswaar na de aanmaning en dus te laat – alsnog de aangifte had ingezonden (zie 2.5). Met deze omstandigheid moest hij dus rekening houden bij het opleggen van de verzuimboete. [...]”<sup>108</sup>

Hieruit kan naar mijn mening de voorlopige conclusie getrokken worden dat de inspecteur in beginsel geen actief onderzoek hoeft te verrichten naar allerlei feiten en omstandigheden die in de richting kunnen wijzen van mogelijke strafvermindering bij het opleggen van (naar ik aanneem: geautomatiseerde) verzuimboeten.<sup>109</sup> Wanneer hij echter al ten tijde van het opleggen van de boete op de hoogte is van – door hem aannemelijk geachte, in de regel tot strafvermindering leidende – feiten en omstandigheden, dan dient hij daarmee bij het opleggen van de primaire boetebeschikking al rekening te houden.

#### 5.4.3 Bewijsstandaarden: wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden

De AWR beschrijft twee strafbeïnvloedende omstandigheden: de (strafvermindere) inkeerregeling van artikel 67n AWR en de strafverzwarende omstandigheid met betrekking tot het ontgaan van belastingheffing over box 3-inkomen (artikel 67d, lid 5 en artikel 67e, lid 6 AWR). De inkeerbepaling is van toepassing op alle aanslagbelastingen en is daarmee vrij algemeen van aard.<sup>110</sup> De belangrijkste voorwaarde voor een geslaagd beroep op de inkeerregeling is de vrijwilligheid of spontaniteit van het inkeergedrag (zie paragraaf 5, lid 1 BBBB). Uit rechtspraak volgt dat deze vrijwilligheid ‘aannemelijk’ moet zijn.<sup>111</sup>

De strafverzwarringsgrond aangaande box 3-inkomsten is meer specifiek dan de inkeerregeling: deze heeft alleen betrekking op de inkomstenbelasting en niet op de andere aanslagbelastingen of aangiftebelastingen. Uit de parlementaire geschiedenis van de betreffende wettelijke strafverzwarende bepalingen volgt dat voor het bewijs daarvan – los van de te bewijzen schuldgraad – enkel het blote feit dat de verzwegen inkomsten zijn te betitelen als box 3-inkomsten volstaat.<sup>112</sup> De vraag aan welke box (1, 2 of 3) de inkomsten moeten worden toegerekend, wordt reeds beantwoord in het heffingstraject, omdat het antwoord op deze vraag onder meer bepalend is voor het belastingtarief en de hoogte van de belastingaanslag. Het toepassen van de specifieke strafverzwarende omstandigheid aangaande box 3-inkomsten volgt dus automatisch uit het onderzoek naar de *belastingheffing* zelf; er valt dienaangaande niets ‘extra’s’ meer te bewijzen in een boeteonderzoek. In zoverre vertoont deze

108 Hof Den Bosch 20 mei 2016, r.o. 4.13 en 4.14 (ECLI:NL:GHSHE:2016:1996).

109 Vgl. Spek/Van Elk, WFR 2003/249.

110 Vrijwillige verbetering (inkeer) bij aangiftebelastingen is eveneens een strafverminderende omstandigheid, zij het een beleidsmatige (zie par. 5, lid 6 BBBB).

111 Zie Hoge Raad 15 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC4330 (BNB 2008/111, met noot Albert) en Hof Amsterdam 18 januari 2006, r.o. 5.6, ECLI:NL:GHAMS:2006:AU9848). Zie ook Hof Den Haag 28 januari 2005, nr. 04/0063, MK IV (ECLI:NL:GHSGR:2005:AS6725; V-N 2005/29.8).

112 Kamerstukken II, vergaderjaar 2008–2009, 31 301, nr. 16.

strafverzwarringsgrond enige gelijkenis met de meerdaadse samenloopregeling in het strafrecht.<sup>113</sup>

Een ander gevolg van de voorgaande constatering dat de strafverzwarende omstandigheid met betrekking tot box 3-inkomsten geen nader boeteonderzoek en -bewijs behoeft, is dat in principe het reguliere fiscale bewijsrecht wordt toegepast zoals dat geldt bij de aanslagregeling. Dat betekent niet alleen dat de inspecteur de box 3-inkomsten slechts 'aannemelijk' hoeft te maken, maar ook dat bijvoorbeeld de bewijslast kan worden omgekeerd ten aanzien van de allocatie van de inkomsten (box 1, 2 of 3). De betreffende wettelijke strafverzwarringsgrond gedraagt zich dus als een soort extra heffing op verzwegen box 3-inkomsten in geval van grove schuld of opzet.<sup>114</sup>

Daarnaast bevat het BBBB, in zowel de algemene straftoematingsparagrafen 7 en 8 als in de specifieke boeteparagrafen, verschillende strafbeïnvloedende omstandigheden. Uit de rechtspraak volgt dat deze beleidsmatige omstandigheden, of ze nu strafverzwarend of strafverminderend zijn, aannemelijk moeten zijn om in aanmerking te kunnen worden genomen.<sup>115</sup>

In het strafrecht is het voor het bewijs van het strafbare feit – de eerste vraag van artikel 350 Sv – noodzakelijk dat de rechter zich ter zake overtuigd acht. Er moet dan sprake zijn van een zeer klemmende graad van waarschijnlijkheid. Volgens Corstens en Borgers gaat het hierbij om 'het aantonen dat in redelijkheid niet kan worden getwijfeld aan de juistheid van het verwijt dat aan de verdachte wordt gemaakt'.<sup>116</sup> Wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden die onderdeel uitmaken van de delictsomschrijving – dit zullen over het algemeen strafverzwarende omstandigheden zijn (zie bijvoorbeeld de artikelen 311, 312 en 322 Sr) – moeten derhalve wettelijk en overtuigend bewezen worden.<sup>117</sup>

113 Althans, in de visie van Schuyt. Zij is namelijk van mening dat meerdaadse samenloop in het strafrecht ook niet door de strafrechter afzonderlijk bewezen hoeft te worden, omdat dit als het ware automatisch voortspuit uit het bewijs van de feiten die samenlopen (Schuyt, p. 258).

114 De wetgever verwijst bij de introductie van deze strafverzwarende omstandigheid bijvoorbeeld uitdrukkelijk naar de relatief lage tarieven van box 3 (Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 31 301, nr. 16). Ik kan me dan ook niet aan de indruk onttrekken dat dit een belangrijke rol heeft gespeeld bij de verhoging van het vergrijpboetemaximum naar 300%.

115 Zie voor recidive: Hoge Raad 13 augustus 2004, nr. 37 804, r.o. 3.7, ECLI:NL:HR:2004:AL7032 (BNB 2005/41, met noot Feteris), voor listigheid en een omvangrijk belastingnadeel: Hof Amsterdam 24 november 2011, nr. 04/02812 en 05/00646, r.o. 5.7.2.3, V-N 2012/11.25.5 (ECLI:NL:GHAMS:2011:BU6291) en voor slechte financiële omstandigheden en financiële schade als gevolg van negatieve publiciteit: Hof Amsterdam 12 november 1990, r.o. 4.11, ECLI:NL:GHAMS:1990:AW6338.

116 Corstens/Borgers, XVI.12.

117 Zie bijvoorbeeld voor de specifieke recidiveregelingen van 426, lid 2 Sr en 453 Sr (oud): Hoge Raad 21 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF0736; NJ 2003, 186 resp. Hoge Raad 29 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD5568.



Er zijn ook strafbeïnvloedende factoren die geen onderdeel uitmaken van de (wettelijke) delictsomschrijving, maar die wel in het Wetboek van Strafrecht of Strafvordering zijn opgenomen, zoals recidive (artikel 43a Sr), samenloop (artikel 55 e.v. Sr) of het in overleg met de OvJ als verdachte afleggen van een getuigenverklaring (artikel 44a Sr). Dergelijke in de wet omschreven (algemene) omstandigheden kunnen zowel strafverzwarend (recidive) als strafverminderend (afpraak omtrent afleggen verklaring) zijn. Dit onderscheid is van belang voor de van toepassing zijnde bewijsstandaarden.

Voor het bewijs van wettelijke *strafverminderende* omstandigheden kan mijns inziens aangesloten worden bij de hoofdregel dat omstandigheden die leiden tot een voor een verdachte gunstige(r) einduitspraak *aannemelijk* moeten zijn geworden.<sup>118</sup> Dat betekent dat als een rechter een strafverminderende omstandigheid aannemelijk acht, hij er niet van overtuigd is dat die omstandigheid zich niet heeft voorgedaan.<sup>119</sup> De bewijsstandaard voor wettelijke *strafverzwarende* omstandigheden die geen onderdeel uitmaken van de delictsomschrijving, is daarentegen vergelijkbaar met de standaard die heeft te gelden voor strafverzwarende omstandigheden die wél in een delictsomschrijving zijn opgenomen.<sup>120</sup> Deze dienen namelijk eveneens over het algemeen ten laste gelegd en dus wettelijk en overtuigend bewezen te worden.<sup>121</sup>

Het is een gemakkelijker opgave om een omstandigheid aannemelijk te maken dan om het buiten gereden twijfel vast te (laten) stellen. Dit verschil in bewijsstandaarden van strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden heeft tot gevolg dat de kant van 'voordeel' voor de verdachte – door het aannemen van een strafverminderende omstandigheid – eenvoudiger kan worden bereikt dan het 'nadeel'.

Als het strafdossier een strafverzwarende omstandigheid bevat die niet door de OvJ ten laste is gelegd, maar die wel tijdens het onderzoek ter terechtzitting is besproken, dan kan de strafrechter deze omstandigheid bij de beraadslaging meewegen bij zijn oordeel. Artikel 312 Sv kan hierbij eveneens van invloed zijn. Deze bepaling geeft de OvJ namelijk de bevoegdheid om wettelijke strafverzwarende omstandigheden, die tijdens het onderzoek ter terechtzitting bekend zijn geworden, alsnog ten laste te leggen.

118 Zie ook Nijboer, p. 75.

119 Vgl. de betreffende passage in de Recommendation 'Consistency in sentencing', hoofdstuk 3, onderdeel 3.4.4.4.

120 Zie ook De Jong in Melai/Groenhuijsen e.a., artikel 261 Sv, aantekening 3.5.

121 Zie bijvoorbeeld voor de algemene recidiveregeling van artikel 43a Sr: Hoge Raad 12 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7957 (NJ 2006, 511) en Hoge Raad 5 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD6981 (NJ 2003, 126, met noot Reijntjes). Zie bijvoorbeeld m.b.t. de strafverzwarende omstandigheid van artikel 44 Sr (ambtenaar): Rechtbank Arnhem (Militaire Kamer) 13 juli 2009, ECLI:NL:RBARN:2009:BJ2310.

**5.4.4 Bewijsstandaarden: niet-wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden**

In het fiscale bestuursrecht is de ‘aannemelijkheid’ de algemeen geldende bewijsstandaard, ook voor het bewijs van niet-wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden. Het strafrecht verschilt hierin van het fiscale bestuurlijke boeterecht.

In de aanbeveling ‘Consistency in sentencing’ wordt onder meer aandacht besteed aan bewijsstandaarden van niet-wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden. Het Comité van Ministers van de Raad van Europa, verantwoordelijk voor de betreffende aanbeveling, is van mening dat ongeschreven, *strafverzwarende* omstandigheden ‘beyond reasonable doubt’ bewezen moeten worden. Ongeschreven, *strafverminderende* factoren kunnen volgens het Comité daarentegen buiten beschouwing worden gelaten als de zekerheid is verkregen dat de relevante factor zich niet heeft voorgedaan. Deze laatste standaard is in zekere mate vergelijkbaar met ‘aannemelijk zijn’.<sup>122</sup>

In het Nederlandse strafrecht en fiscale bestuurlijke boeterecht lijkt er geen verschil te bestaan tussen de bewijsstandaarden die gelden voor niet-wettelijke, strafverminderende omstandigheden. Deze moeten binnen beide rechtsgebieden ‘aannemelijk’ zijn.<sup>123</sup> Dit gegeven strookt eveneens met de toelichting in de aanbeveling ‘Consistency in sentencing’.

Voor de niet-wettelijke, strafverzwarende factoren ligt dit evenwel anders. In het strafrecht is het verloop van het onderzoek ter terechtzitting overwegend bepalend voor de concreet van toepassing zijnde bewijsstandaarden. Dat zit als volgt.

Uit de strafrechtelijke rechtspraak kan geconcludeerd worden dat de strafrechter bij het straftoemingsvraagstuk – overigens op een met de inspecteur vergelijkbare wijze – twee fasen onderscheidt: in eerste instantie wordt een algemeen uitgangspunt geformuleerd en in tweede instantie worden de specifieke in aanmerking te nemen strafbeïnvloedende omstandigheden uiteengezet. Bij het verwoorden van het algemene vertrekpunt voor de straftoemeting – de eerste fase – maakt de strafrechter veelal gebruik van de volgende standaardformulering:

*“Na te melden straf en maatregel zijn in overeenstemming met de ernst van de gepleegde feiten, de omstandigheden waaronder deze zijn begaan en gegrond op de persoon en de persoonlijke omstandigheden van de verdachte, zoals daarvan tijdens het onderzoek ter terechtzitting is gebleken.”*

Daarna volgt veelal een opsomming van de specifieke strafbeïnvloedende omstandigheden die de strafrechter relevant acht. Uitgaande van bovenstaande standaardformulering kan gesteld worden dat deze specifieke omstandigheden dus uit het onderzoek ter terechtzitting moeten zijn gebleken, of – op zijn minst – uit dit

<sup>122</sup> Nijboer, p. 75.

<sup>123</sup> Hetzelfde kan overigens geconcludeerd worden met betrekking tot ongeschreven strafuitsluitingsgronden.

onderzoek naar voren zijn gekomen.<sup>124</sup> Dit betekent dat mogelijke strafverzwarende feiten en omstandigheden reeds eerder tijdens het onderzoek ter terechtzitting onderwerp van onderzoek kunnen zijn geweest en dat daarbij tevens bepaalde bewijsstandaarden aan de orde zijn gekomen. Zo kan een feitencomplex voor de bewezenverklaring – de eerste vraag van artikel 350 Sv – ‘wettelijk en overtuigend’ als vaststaand worden beschouwd, terwijl (onderdelen van) datzelfde feitencomplex als strafverzwarend worden bestempeld in verband met de ernst van de gepleegde feiten.<sup>125</sup> Het gevolg hiervan is dat de bewijsstandaard ‘wettelijk en overtuigend’ als het ware ‘meeverhuisd’ naar het straftoemingsvraagstuk. Ook kan het voorkomen dat bepaalde feiten en omstandigheden onvoldoende bewijs opleveren voor het (wettelijk en overtuigend) begaan van het strafbare feit, maar dat deze feiten en omstandigheden wel in strafverzwarende zin meegewogen worden bij andere ten laste gelegde feiten.

Het is dus niet zonder meer duidelijk welke bewijsstandaard heeft te gelden bij de bewijsvoering van niet-wettelijke strafverzwarende omstandigheden in het strafrecht. Voor zover er een bewijsstandaard wordt toegepast, dan geschiedt deze toepassing veelal niet in het kader van de straftoemeting maar in verband met de beantwoording van de andere vragen van de artikelen 348 en 350 Sv. Daarmee is het waarschijnlijkheidsoordeel van dergelijke omstandigheden – waarin de OvJ en de verdachte over het algemeen ook een rol hebben gehad – al gegeven.

Er kunnen zich echter ook strafverzwarende omstandigheden ter terechtzitting voordoen die niet in het strafdossier of de tenlastelegging zijn opgenomen maar die wel degelijk voor de straftoemeting van belang zijn, zoals de proceshouding van de verdachte of het feit dat de verdachte geen enkele vorm van berouw toont. Het primaat van het waarschijnlijkheidsoordeel van dergelijke omstandigheden ligt dan vaak bij de strafrechter zelf. Hoewel ook voor dit type strafverzwarende omstandigheden geldt dat er geen eenduidige bewijsstandaard van toepassing is, hoeft dat geen problemen op te leveren. Immers is het de strafrechter zelf die dergelijke omstandigheden feitelijk kan waarnemen, waardoor het onderdeel kan worden van zijn eigen overtuiging.

Een bijzondere, buitenwettelijke strafverzwarende omstandigheid betreft het ad informandum voegen van strafbare feiten. Eerder (zie onderdeel 5.3.2) beschreef ik dat de gevoegde feiten ‘aannemelijk’ moeten zijn; de bewijslevering kan vrij indirect en met minimale middelen

124 Mijns inziens moet niet al te veel (bewijstechnische) waarde worden toegekend aan de term ‘gebleken’; vermoedelijk betekent dit niets anders dan dat de betreffende omstandigheden uit het onderzoek ter terechtzitting naar voren zijn gekomen. Zie bijvoorbeeld Rechtbank Den Bosch 6 oktober 2008, ECLI:NL:RBSHE:2008:BF5162.

125 Zie bijvoorbeeld Rechtbank Arnhem 5 juli 2004 (ECLI:NL:RBARN:2004:AP6842) voor een geval van bovengemiddeld ernstige mishandeling (uitdrukken van sigaretten op de huid bij een ontgroening). In een zaak voor Rechtbank Den Bosch van 12 juni 2009 (ECLI:NL:RBSHE:2009:BI7481) bevond de ernst van het feit zich op het grensgebied met doodslag, terwijl dood door schuld ten laste was gelegd en bewezen werd verklaard (overigens werd dit in hoger beroep gecorrigeerd: Hof Den Bosch 20 januari 2010 (ECLI:NL:GHSHE:2010:BL1325)).

plaatsvinden. Dit lijkt strijdig met de richtlijn 'Consistency in sentencing'.<sup>126</sup> Deze schrijft namelijk voor dat strafverzwarende omstandigheden – waaronder naar mijn mening in bewijstechnisch opzicht ook de praktijk van ad informandum gevoegde feiten valt<sup>127</sup> – op zijn minst 'beyond reasonable doubt' bewezen moeten worden.

Een laatste categorie van mogelijke strafverzwarende omstandigheden die ik hier wil noemen zijn de feiten of omstandigheden van algemene bekendheid. Van deze feiten en omstandigheden – en overigens ook ervaringsregels – staat vast dat zij geen bewijs behoeven (zie artikel 339, lid 2 Sv). Meestal vormen deze omstandigheden steunbewijs bij de beantwoording van de vraag of het ten laste gelegde bewezen kan worden, maar in het strafrecht komt het ook met enige regelmaat voor dat dergelijke omstandigheden zelfstandig als strafverzwarende omstandigheid kwalificeren.<sup>128</sup> In dergelijke gevallen bestaat het gevaar dat de strafrechter het standpunt huldigt dat niet slechts het *bestaan* van het betreffende feit geen bewijs behoeft, maar ook de *kwalificatie* als strafverzwarende omstandigheid. De strafrechter zou echter naar mijn mening juist in dat soort gevallen moeten onderzoeken en motiveren (zie hoofdstuk 7), waarom hij vindt dat het betreffende feit van algemene bekendheid of ervaringsregel in het specifieke geval tot een strafverzwaring leidt. Uit de rechtspraak kan ik geen aanknopingspunten vinden voor deze gedachtegang bij de strafrechter.

Gezien het voorgaande concludeer ik dat bij straftoemeting in het strafrecht geen uniforme bewijsstandaard geldt voor niet-wettelijke strafverzwarende omstandigheden. De enige echte eis is dat het ter terechtzitting aan de orde moet zijn geweest. Voor zover er bewijsstandaarden daadwerkelijk worden toegepast, zijn deze veelal een afgeleide van de standaard die geldt voor de beantwoording van de andere vragen van

<sup>126</sup> Zie hoofdstuk 3, onderdeel 3.4.4.4.

<sup>127</sup> Zie bijvoorbeeld Rechtbank Oost-Brabant 12 april 2013, ECLI:NL:ROBR:2013:BZ7022 en Rechtbank Den Bosch 15 december 2008, ECLI:NL:RBSHE:2008:BG6741.

<sup>128</sup> "De ervaring leert dat slachtoffers van dit soort delicten vaak nog gedurende lange tijd de psychisch nadelige gevolgen daarvan ondervinden." (Rechtbank Den Bosch 8 december 2008, ECLI:NL:RBSHE:2008:BG5772). "De rechtbank overweegt hierbij in het bijzonder dat het bekend mag worden verondersteld dat het in het bezit hebben van kinderpornografische afbeeldingen zeer nadelige gevolgen kan hebben voor de betrokken slachtoffers" (Rechtbank Den Bosch 29 oktober 2008, ECLI:NL:RBSHE:2008:BG3640). "Het voorhanden hebben van de vuurwapens en de poging tot overdacht daarvan hadden plaats in de Bijlmer in Amsterdam Zuidoost. Dit is een gebied waar het bezit en gebruik van vuurwapens bij uitstek tot grote problemen hebben geleid en nog steeds leiden." (Rechtbank Amsterdam 21 maart 2013, ECLI:NL:RBAMS:2013:CA0952). "Het is een feit van algemene bekendheid dat slachtoffers van dergelijke woningovervallen vaak nog langere tijd de negatieve gevolgen ondervinden, hetgeen ook blijkt uit de toelichtingen bij de door de benadeelde partijen ingediende vorderingen en/of slachtofferverklaringen." (Rechtbank Zwolle-Lelystad 9 augustus 2012, ECLI:NL:RBZLY:2012:BX4053). "Het is een feit van algemene bekendheid dat seksueel misbruik bij jonge kinderen vaak langdurige en ernstige schade kan toebrengen aan de geestelijke gezondheid van het slachtoffer." (Rechtbank Dordrecht 3 april 2012, ECLI:NL:RBDOR:2012:BW0716). "Als de verhoudingen goed zijn, hebben grootouders een warm plekje bij het kleinkind en geven het vertrouwen en verwennen het somtijds. In vele gevallen bestaat er een speciale band tussen opa en oma en kleinkind. Door de bewezen ontuchtige handelingen heeft verdachte deze speciale band geweld aangedaan." (Rechtbank Den Bosch 5 januari 2012, ECLI:NL:RBSHE:2012:BV0146).

de artikelen 348 en 350 Sv. Dat betekent dat soms het feit 'wettelijk en overtuigend' bewezen wordt, maar ook dat daarentegen vaak de lagere aannemelijkheidseis wordt toegepast of dat zelfs in het geheel geen standaard (feiten van algemene bekendheid of ervaringsregels) in acht wordt genomen. Dit lijkt niet in lijn te zijn met de aanbevelingen van de richtlijn 'Consistency in sentencing', inhoudende dat niet-wettelijke strafverzwarende omstandigheden – net als wettelijke strafverzwarende omstandigheden – buiten gerede twijfel moeten worden bewezen.

Ook bij fiscale boeten speelt een met het strafrecht vergelijkbaar beslissingsmodel een rol (zie hoofdstuk 1, onderdeel 1.4), zij het dat er geen traject van formele tenlastelegging met bewezenverklaring is waarbij de eis wordt gesteld dat een en ander 'wettelijk en overtuigend' bewezen wordt. In het fiscale bestuurlijke boeterecht is 'aannemelijkheid' van het beboetbare feit echter de algemene norm; aan de zwaardere strafrechtelijke standaard behoeft niet voldaan te worden. Daarnaast kan in het bestuurlijke boeterecht gebruik worden gemaakt van bewijsvermoedens.

Dit betekent dat de inspecteur net als de strafrechter ook niet-wettelijke, strafverzwarende omstandigheden, welke indirect voortvloeien uit het onderzoek naar het begaan van het beboetbare feit, mee kan wegen, bijvoorbeeld als de ernst van het 'aannemelijke' feitencomplex daartoe aanleiding geeft. De toegepaste bewijsstandaard zal echter niet uitgaan boven de aannemelijkheid. Daarnaast zal het vrije(re) bewijsstelsel in bestuurlijke boetezaken – waaronder het toegestane gebruik van bewijsvermoedens – eerder leiden tot een lagere bewijsstandaard dan een hogere.

Overigens geldt voor wat betreft het bewijs van niet-wettelijke strafverzwarende omstandigheden door feiten van algemene bekendheid of ervaringsregels voor fiscale boeten hetzelfde als voor strafrechtelijk sanctioneren: ook de inspecteur loopt het risico dat hij de *kwalificatie* als strafverzwarende omstandigheid voor lief neemt, omdat het *bestaan* van de betreffende, algemeen bekend veronderstelde, regel geen onderwerp van onderzoek is.

## 5.5 Draagkrachtonderzoek

Bij het opleggen van geldstraffen speelt de financiële draagkracht van de betrokkene een rol. De financiële draagkracht bepaalt in feite de mate waarin hij door een geldstraf wordt getroffen. Zo wordt degene die de hem opgelegde boete niet kan betalen – en daardoor zelfs in financiële problemen kan komen – aanmerkelijk harder geraakt dan degene die een vergelijkbaar boetebedrag makkelijk kan missen.

Het draagkrachtbeginsel kan dus extra zorgvuldigheidsnormen voor de strafbeslissers met zich brengen wanneer overwogen wordt een financiële straf op te leggen.

### 5.5.1 De inspecteur

Het draagkrachtbeginsel is van belang bij het opleggen van bestuurlijke boeten en komt terug in de evenredigheidstoetsen van artikel 5:46 Awb. In de Memorie van Toelichting wordt daarover het volgende opgemerkt:

*“Bij de beoordeling van de evenredigheid van de in concreto op te leggen of opgelegde boete moeten bestuur en rechter zo nodig rekening houden met de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd. In voorkomende gevallen kan daarbij, in lijn met artikel 24 WvSr, ook de draagkracht van de overtreder een rol spelen. Dit betekent niet, dat het bestuursorgaan steeds een onderzoek naar deze draagkracht moet instellen. In de meeste gevallen zal het bestuursorgaan er van mogen uitgaan dat de draagkracht geen beletsel vormt voor het opleggen van een boete. Maar zeker bij hogere boeten zal het bestuursorgaan zich er van moeten vergewissen dat de boete, mede gelet op de draagkracht van de overtreder, geen onevenredige gevolgen heeft. Wat een hoge boete is, zal daarbij mede van de context afhangen. Het ligt voor de hand dat de draagkracht bijvoorbeeld bij boeten op het gebied van de sociale zekerheid eerder en vaker een rol zal spelen dan op veel andere terreinen.”*<sup>129</sup>

Artikel 5:46 Awb kent twee evenredigheidstoetsen: een voor de boeten waarbij de wet het maximum bepaald en het bestuur een zekere vrijheid laat om de hoogte van de boete te bepalen (lid 2), en een voor het op maat maken van wettelijk gefixeerde boeten (lid 3). Het verschil tussen beide systemen is evident daar waar het gaat om toepassing van het draagkrachtbeginsel gaat. Als het bestuursorgaan namelijk een bepaalde mate van vrijheid heeft om de hoogte van de bestuurlijke boete te bepalen (lid 2), dan kan die ruimte in beginsel worden benut om de mate van draagkracht zowel in strafverzwarende als in strafverminderende zin in aanmerking te nemen. Dit is bij een systeem van wettelijk gefixeerde boeten uitgesloten. Daar kan de draagkracht alleen strafverminderend werken, omdat het bestuursorgaan daar slechts de (beperkte) vrijheid heeft om de wettelijke boete te verminderen. Aangezien het fiscale bestuurlijke boeterecht alleen de eerste variant (lid 2 van artikel 5:46 Awb) kent, zal ik me bij de verdere bespreking van het draagkrachtbeginsel hiertoe beperken.

Hoewel de tekst van het tweede lid van artikel 5:46 Awb ruimte laat om de boete te verhogen in geval van een rijke belastingplichtige, lijkt de bovenstaande, letterlijke tekst van de Memorie van Toelichting vooral de aandacht te vestigen op de strafverminderende werking van het draagkrachtbeginsel. Ik heb dan ook geen voorbeelden van strafverzwaring in verband met het draagkrachtbeginsel kunnen vinden in het fiscale bestuurlijke boeterecht. Hierin verschilt het draagkrachtbeginsel in fiscale bestuursrechtelijke context dus van dat in strafzaken.

Het BBBB geeft in paragraaf 7 de inspecteur nadere richtlijnen voor hoe te handelen wanneer sprake is van ‘slechte financiële omstandigheden’. Dergelijke omstandigheden kunnen strafverminderend werken, zowel wanneer deze aanleiding hebben gegeven tot het beboetbare feit (ex tunc) als wanneer deze er voor zorgen dat de belastingplichtige de boete niet kan betalen (ex nunc). Deze laatste categorie geeft invulling aan het draagkrachtbeginsel en kan worden vergeleken met het strafrechtelijke draagkrachtbeginsel van artikel 24 Sr (zie de volgende paragraaf).

De inspecteur lijkt gezien het BBBB niet geheel vrij te zijn in de straftoemeting in gevallen van beperkte draagkracht. Zo dient hij zich ‘kritisch’ op te stellen wanneer de belastingplichtige zich beroept op slechte financiële omstandigheden; het zal dus

<sup>129</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 141-142.

slechts in uitzonderingsgevallen tot matiging kunnen leiden (lid 6). De kritische houding van de inspecteur – voorheen moest hij zelfs ‘terughoudend’ zijn – is onder andere voorgeschreven voor gevallen waarin de slechte financiële positie door de belastingplichtige zelf is veroorzaakt.<sup>130</sup> Hoewel dit een aanwijzing zou kunnen opleveren voor een hogere mate van verwijtbaarheid (eigen schuld),<sup>131</sup> is het over het algemeen niet van invloed op de financiële draagkracht van de belastingplichtige. Hij is simpelweg niet in staat om de boete te betalen. De vraag is dan hoeveel inspanningen de inspecteur wil verrichten om de boete in te (laten) vorderen. Soms zullen de inningskosten namelijk dermate hoog uitvallen dat matiging uit efficiencyoverwegingen voor de hand ligt. Dit laatste zal in het strafrecht niet vaak voorkomen, omdat men daar onder meer de vervangende hechtenis nog achter de hand heeft (artikel 24c Sr, zie hierna).

### 5.5.2 De strafrechter

Bij het opleggen van een geldboete moet de strafrechter op grond van artikel 24 Sr rekening houden met de draagkracht van de verdachte. Artikel 24 Sr luidt: “Bij de vaststelling van de geldboete wordt rekening gehouden met de draagkracht van de verdachte in de mate waarin dat nodig is met het oog op een passende bestraffing van de verdachte zonder dat deze in zijn inkomen en vermogen onevenredig wordt getroffen”. Hieruit volgt dat het draagkrachtbeginsel een secundaire functie vervult: eerst wordt een passende straf bepaald die is afgestemd op de ernst van het feit (delictvevenredigheid) en daarna wordt bezien of die passende straf mogelijk een onevenredige inbreuk is op zijn financiële positie.<sup>132</sup> Het is dus niet de bedoeling dat een boete zonder meer kan worden verhoogd voor een vermogende verdachte, omdat hij er anders ‘niets van zou voelen’.<sup>133</sup> Daarentegen kan een boete voor een minder/onvermogene verdachte niet ongelimiteerd naar beneden worden bijgesteld; er moet wel sprake blijven van een ‘passende’ bestraffing. Het draagkrachtbeginsel heeft dus een beperkte reikwijdte, in die zin dat het slechts tot bijstelling van een voorgenomen boete kan leiden binnen de marges van een passende bestraffing.

Volgens de wetgever heeft het draagkrachtbeginsel in strafzaken een andere betekenis dan in het fiscale recht – bedoeld zal zijn het *materiële* fiscale recht – of in het sociale zekerheidsrecht. In de strafrechtelijke literatuur wordt hierover opgemerkt dat het strafrechtelijke draagkrachtbeginsel – anders dan de fiscale

130 Zie de toelichting op par. 45 van het BBBB 1998, besluit van 19 december 1997, nr. AFZ97/4578N, Strrt. 248.

131 Zie het huidige lid 9 van par. 7 van het BBBB.

132 Zie T&C Sr, aantekening 1, bij artikel 24 Sr.

133 In sommige Scandinavische landen denkt men daar overigens anders over. Zo kent Finland een systeem van inkomensafhankelijke verkeersboeten, dat tot absurde boetebedragen kan leiden (<http://www.ad.nl/ad/nl/5597/Economie/article/detail/1968366/2010/04/02/Waarom-wel-geen-inkomensafhankelijke-boetes.dhtml>). Zie ook Kamerstukken II, vergaderjaar 1977-1978, 15 012, nrs.1- 3, p. 20.

benadering van dit beginsel – niet te ‘technisch’ moet worden opgevat. Het dient slechts ter verzekering van een zekere materiële gelijkheid in de straftoemeting.<sup>134</sup> In de Memorie van Antwoord bij de Wet Vermogenssancties gaat de wetgever in op deze specifieke, beperkte normerende werking van het draagkrachtbeginsel in het strafrecht:

*“Bij het uitwerken van concept-richtlijnen over de toepassing van het draagkrachtbeginsel door het openbaar ministerie is gebleken dat een verantwoorde toepassing van dit beginsel meebrengt dat men moet aannemen dat de financiële draagkracht van de verdachte in het algemeen op het niveau van het minimuminkomen ligt. Met andere woorden: bij de toepassing van vermogenssancties is de «gemiddelde draagkracht» in beginsel de minimale draagkracht.*

*Voor de toepassing van artikel 24 is deze constatering niet onbelangrijk:*

- in het merendeel der gevallen zal de rechter bij de vorming van zijn oordeel of de geldboete een passende sanctie is, van de minimale draagkracht moeten uitgaan waarop in beginsel geen correctie naar beneden meer mogelijk is;*
- de toepassing van het draagkrachtbeginsel zal vooral moeten plaatsvinden op de minderheid van de verdachten, die een financiële draagkracht heeft welke duidelijk boven het minimum ligt; waar toegepast, zal het draagkrachtbeginsel dus in de regel een correctie naar boven van de geldboete moeten inhouden;*
- waar een aparte toepassing van het draagkrachtbeginsel slechts in betrekkelijke uitzonderingsgevallen zal plaatsvinden, is het weinig zinvol het openbaar ministerie en de rechter voor te schrijven dat zij boven een bepaald boetebedrag, steeds aangeven in hoeverre met de draagkracht van de verdachte is rekening gehouden.”<sup>135</sup>*

Samenvattend kan gesteld worden, dat het draagkrachtbeginsel van artikel 24 Sr dus slechts in uitzonderlijke gevallen zal worden toegepast op de meer welgestelde verdachte, met als gevolg dat toepassing in deze uitzonderlijke gevallen veelal een strafverhogend effect zal kunnen sorteren. Daarmee is artikel 24 Sr niet meer dan ‘een vage intentieverklaring die bij de rijke verdachte tevens nog een rem vormt’.<sup>136</sup> Want ook de rijke verdachte zal geen boete mogen worden opgelegd die uitstijgt boven de bovengrens van de marge van een passende straf.

Over de wijze van onderzoek van de rechter naar de financiële positie van de verdachte, heeft de wetgever het volgende opgemerkt:

*“Anders dan bij de proportionele boetestelsels zal de rechter bij hantering van het draagkrachtbeginsel volgens artikel 24, de inkomens- en vermogenspositie van de verdachte niet zo nauwkeurig mogelijk behoeven vast te stellen. Hij zal kunnen volstaan met hem bekende feiten of omstandigheden. Daaronder zijn begrepen feiten of omstandigheden die op grond van de ervaring of uit anderen hoofde bekend zijn, en natuurlijk ook gegevens die de verdachte zelf heeft verstrekt.”<sup>137</sup>*

Volgens de wetgever kan de rechter dus volstaan met een algemeen, beeldvormend onderzoek en hoeft hij daarbij niet al te actief te werk te gaan. Dit is slechts anders,

<sup>134</sup> Noyon/Langemeijer, artikel 24 Sr, aantekening 2. Zie ook Vegter, Handboek Strafzaken, par. 55.1.9 over het draagkrachtbeginsel.

<sup>135</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1981-1982, 15 012, nr. 5, p. 14.

<sup>136</sup> Aldus Vegter, Handboek Strafzaken, par. 55.1.9.

<sup>137</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1977-1978, 15 012, nrs. 1-3, p. 43.



als de rechter een hoge boete wil opleggen en de verdachte – vermoedelijk in strijd met de werkelijkheid – aangeeft dat hij over weinig financiële middelen beschikt.<sup>138</sup>

In de oriëntatiepunten die de strafrechter hanteert voor straftoemeting,<sup>139</sup> wordt de draagkracht van de verdachte slecht bij één categorie van delicten genoemd, namelijk bij fraudezaken. Daaronder vallen ook de fiscale fraudezaken. De rechter is niet gehouden om op grond van de oriëntatiepunten onderzoek te doen naar de financiële draagkracht van de verdachte. Daarnaast vermelden de oriëntatiepunten niet of de financiële draagkracht in strafverzwarende of strafverminderende zin in aanmerking moet worden genomen en in welke mate dit vervolgens moet gebeuren. De normerende werking van de oriëntatiepunten lijkt mij derhalve op dit punt vrij beperkt.

De normering van het draagkrachtonderzoek verloopt in de rechtspraak veelal over de band van het motiveringsbeginsel (zie hoofdstuk 7, onderdeel 7.3.3.4). Een enkele keer blijkt uit een uitspraak dat de rechter (nader) onderzoek had moeten (laten) doen. Zo bepaalde de Hoge Raad dat het gerechtshof – bij gebrek aan financiële gegevens over de verdachte – niet uit mocht gaan van de aanname, dat elke volwassene in Nederland in staat moet zijn om een boete van 750 gulden (maximum eerste categorie) te betalen.<sup>140</sup>

Over het algemeen zal de rechter kunnen volstaan met een standaardmotivering over de draagkracht van de verdachte.<sup>141</sup> Dit is slechts anders als de hoogte van de geldboete(n) in verhouding tot de ernst van het feit verbazing wekt, of als de verdachte een specifiek draagkrachtverweer aanvoert. Is dit laatste het geval, dan zal de rechter de aannemelijkheid van het draagkrachtverweer moeten onderzoeken.<sup>142</sup>

#### *De OvJ*

Ook de OvJ moet bij het bepalen van de strafeis op grond van de strafvorderingsrichtlijnen oog hebben voor de draagkracht van de verdachte:

Indien aannemelijk is dat er sprake is van verminderde draagkracht kan dat een reden zijn om de geldboetesanctie of strafeis te matigen. Het kan echter ook reden zijn om een betaling in termijnen op te leggen, de geldboete om te zetten naar een andere sanctie of een voorwaardelijke boete te eisen.<sup>143</sup>

138 Kamerstukken II, vergaderjaar 1977-1978, 15 012, nrs. 1-3, p. 43.

139 Oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS-afspraken, versie december 2016, p. 19 ([www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)).

140 Hoge Raad 7 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9630 (NJ 1986, 440, met (kritische) noot Van Veen). Overigens beschikte het hof wel degelijk over het gegeven dat de verdachte constructiebankwerker was, en had dus vrij eenvoudig – door raadpleging van de cao-bepalingen – een beeld van het inkomen van de verdachte kunnen verkrijgen.

141 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 25 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA7663.

142 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 3 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC8652. De verdachte, die een geldboete van € 100.000 door het hof opgelegd kreeg, had onder meer gesteld failliet te zijn gegaan en geen vermogen te hebben.

143 Aanwijzing kader voor strafvordering en OM-afdelingen, onderdeel 7, nr. 2015A001, Stcrt. 2015, 4952 (zie [www.om.nl](http://www.om.nl)). Ook bij het aanbieden van hoge en bijzondere transacties moet rekening worden gehouden met de draagkracht van de verdachte (Aanwijzing hoge transacties en bijzondere transacties, voetnoot 3, nr. 2008A021, Stcrt. 2008, nr. 209).

Overigens blijkt uit deze passage niet hoe actief de OvJ zich moet opstellen bij het bepalen van de draagkracht van de verdachte. Vermoedelijk zal het vaak aan de verdachte zelf worden overgelaten om draagkrachtverweren aan te voeren om zo een (nader) draagkrachtonderzoek bij de OvJ te initiëren.

## 5.6 Afsluitende beschouwing

Tijdens het gehele onderzoekstraject van voorafgaand onderzoek tot het finale onderzoek naar de strafmaat (paragraaf 5.2) kunnen strafbeïnvloedende factoren naar voren komen. In het strafrecht is het onderzoek naar dergelijke factoren gedurende het gehele proces van verbalisering tot dossiervorming in het Wetboek van Strafvordering geborgd. Het voorbereidende opsporingsonderzoek staat immers geheel in het teken van het daaropvolgende onderzoek ter terechtzitting en de vragen die aldaar door de rechter beantwoord moeten worden, waaronder de vraag naar de strafmaat (artikelen 132 en 132a Sv). Zo is de opsporingsambtenaar al bij aanvang van het opsporingsonderzoek gehouden om al hetgeen relevant kan zijn voor de strafmaat te verbaliseren (artikelen 152 en 153, lid 2 Sv; voor de OvJ: artikel 148, lid 3 Sv) en moet de OvJ op zijn beurt als dossierverantwoordelijke (artikel 149a, lid 1 Sv) alle informatie die 'redelijkerwijs van belang' kan zijn voor de strafmaatbeslissing in het strafdossier opnemen (artikel 149a, lid 2 Sv).

Het fiscale boeterecht kent daarentegen vrijwel geen rechtsnormen met betrekking tot het onderzoek naar strafbepalende factoren in de loop van voorafgaand schuldonderzoek. Enkel het inzagerecht van artikel 5:49 Awb zou als een dergelijke (indirecte) rechtsnorm kunnen worden opgevat.

Het onderzoek van de strafbeslisser zelf naar het begaan van het strafbare of beboetbare feit (paragraaf 5.3) vertoont voor wat betreft de rechtsnormatieve uitwerking grosso modo hetzelfde beeld als bij het voorafgaande onderzoek (paragraaf 5.2): de zienswijzeprocedure in het fiscale bestuursrecht blijft achter bij het strafrechtelijke onderzoek ter terechtzitting. Zo zijn er in tegenstelling tot het strafrecht vrijwel geen rechtsnormen voor de inspecteur voor het (persoonlijk) horen van de belastingplichtige en de verslaglegging daarvan. Ook bestaat er geen plicht voor de inspecteur om op enig moment tijdens de zienswijzeprocedure met een onderbouwde 'boete-eis' te komen – waartegen de belastingplichtige zich vervolgens kan verweren – waarin relevante strafbeïnvloedende factoren worden benoemd, ook niet als de belastingplichtige eerder expliciet grieven heeft aangevoerd met betrekking tot dergelijke factoren. Het gevolg hiervan kan zijn dat relevante strafbeïnvloedende factoren niet worden achterhaald of onvoldoende worden getoetst.

Daarentegen is er wel enige gelijkenis tussen het fiscale boeterecht en het strafrecht met betrekking tot het kenbaar maken van relevante strafbeïnvloedende factoren. Door dit vroegtijdig te doen – namelijk bij de aanvang van het onderzoek: in het strafrecht in de tenlastelegging en in het fiscale bestuursrecht in het rapport – wordt tegenspraak geïnitieerd en (nader) onderzoek mogelijk gemaakt. In het strafrecht gaat het dan voornamelijk om het ten laste leggen van wettelijke, straf-

verzwarende delictsbestanddelen en in het fiscale bestuursrecht om beleidsmatige strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden.

Aan het eind van het onderzoek door de strafbeslisser komt de vraag naar de finale strafhoogte naar voren, waarbij de strafbeslisser uit eigen beweging nader onderzoek moet doen om tot een passende straf te komen (paragraaf 5.4). Daarbij spelen zowel (directe) rechtsnormen met betrekking tot het verrichten van onderzoek een rol als (indirecte) rechtsnormen van bewijsrechtelijke aard. In vergelijking met het strafrecht roept vooral de bepaling van het vijfde lid van paragraaf 6 van het BBBB vraagtekens op. Deze bepaling schrijft namelijk voor dat 'de stelplicht en bewijslast van strafverminderende factoren op belanghebbende [rust]'. Naleving van dit voorschrift staat naar mijn mening op gespannen voet met wat van een zorgvuldig handelend inspecteur mag worden verwacht, een inspecteur waarvan – in vergelijking met de OvJ en de strafrechter – ook een bepaalde 'magistratelijkheid' zou moeten nastreven.

Bij de van toepassing zijnde bewijsstandaarden kan een onderverdeling worden gemaakt naar *wettelijke* en *niet-wettelijke* strafbeïnvloedende omstandigheden, waarbij binnen beide categorieën weer onderscheid kan worden gemaakt tussen strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden.

Voor wat betreft de bewijsstandaarden van *wettelijke strafverminderende* omstandigheden lopen het strafrecht en het fiscale bestuursrecht gelijk op: binnen beide rechtsterreinen is aannemelijkheid de norm. Maar bij de *wettelijke strafverzwarende* omstandigheden is dit anders. De strafverzwaring als gevolg van te weinig aangegeven box 3-inkomsten (300%) volgt als het ware het lichtere bewijsregime van de belastingheffing, terwijl voor wettelijke strafverzwarende omstandigheden in het strafrecht in het algemeen het zwaardere 'wettelijk en overtuigend' heeft te gelden.

Met betrekking tot *niet-wettelijke strafverminderende omstandigheden* is er geen verschil tussen het strafrecht en het fiscale boeterecht. Binnen beide rechtsgebieden moeten dergelijke factoren namelijk op zijn minst aannemelijk zijn. Aannemelijkheid is ook de norm bij bewijs van *niet-wettelijke strafverzwarende omstandigheden* binnen het fiscale boeterecht, terwijl in het strafrecht – waar aannemelijkheid als ondergrens heeft te gelden – er geen eenduidige bewijsstandaard is voor deze categorie omstandigheden.

Als een financiële straf wordt overwogen, is het zaak om een beeld te verkrijgen van de financiële draagkracht van de betrokkene (paragraaf 5.5). Dit geldt binnen het strafrecht zowel voor de strafrechter (artikel 24 Sr) als de OvJ (strafvorderingsrichtlijnen) alsook binnen het fiscale boeterecht voor de inspecteur (o.a. artikel 5:46, lid 2 Awb).

Alles overziend vertoont de rechtsnormatieve uitwerking van het zorgvuldigheidsbeginsel binnen het fiscale boeterecht leemtes in vergelijking met het strafrecht, waardoor het risico bestaat dat de mogelijke aanwezigheid van strafbeïnvloedende omstandigheden onvoldoende onderzocht wordt. Dit kan leiden tot onevenredige boeten met alle negatieve gevolgen van dien. Voor een overzicht van conclusies en aanbevelingen verwijs ik naar hoofdstuk 8 (paragraaf 8.2).



## HOOFDSTUK 6

# Een proportionele beslissing

### 6.1 Inleiding

Nadat de strafbeslisser in de eerste, beeldvormende fase de nodige kennis heeft vergaard over mogelijke strafbeïnvloedende omstandigheden, is het moment voor hem aangebroken om zijn oordeel te vormen. Tijdens deze fase van besluitvorming – de tweede fase van het straftoemingsproces – filtert de beslisser de voor de straftoemeting relevante omstandigheden eruit om ze te waarderen en af te wegen.<sup>1</sup> Het beginsel van een evenredige belangenafweging staat hierin centraal. Dit hoofdstuk staat dan ook in het teken van de in het fiscale bestuurlijke boeterecht voorkomende strafbeïnvloedende omstandigheden die uiting geven aan dit evenredigheidsbeginsel. Daarbij zullen de beschreven strafbeïnvloedende factoren gespiegeld worden aan vergelijkbare strafrechtelijke fenomenen.

#### *Twee deelbeginselen*

Het evenredigheidsbeginsel bevat twee deelbeginselen: het proportionaliteitsbeginsel en het subsidiariteitsbeginsel.<sup>2</sup> Het *subsidiariteits*beginsel houdt in dat voor een bepaald doel het meest geschikte (het voor de burger minst ingrijpende) middel moet worden gekozen. Daarnaast moet het gekozen middel *proportioneel* zijn, dat wil zeggen dat het in verhouding moet staan tot het beoogde doel. Het middel moet doelmatig – ook wel: efficiënt – zijn.

In dit onderzoek gaat het om fiscale bestuurlijke boeten. Het middel waarmee de normoverschrijding in punitieve zin wordt bestreden – de fiscale bestuurlijke boete – is daarmee een gegeven. Vandaar dat bij de beoordeling van evenredigheid van bestuurlijke boeten in het algemeen niet toegekomen wordt aan de vraag of in plaats van een bestuurlijke boete een andere sanctie overwogen zou moeten worden (de subsidiariteitstoets). De specifieke uitwerking van het evenredigheidsbeginsel bij straftoemeting van fiscale bestuurlijke boeten richt zich dus in hoofdzaak op de proportionaliteitsvraag: staat de boete in verhouding tot het met de boete te dienen doel?

---

1 Zie hoofdstuk 1, onderdeel 1.5.

2 Stolp, p. 40-41.

*Hoofdstukindeling*

In het volgende onderdeel 6.2 wordt ingegaan op de inbedding van het beginsel van proportionele bestraffing in het strafrecht en fiscale bestuursrecht. Vervolgens geeft onderdeel 6.3 een beschrijving van de strafdoelen binnen beide rechtsgebieden. Daarbij komen drie gemeenschappelijke strafdoelen nadrukkelijk in beeld – vergelding, generale preventie en speciale preventie – waarvan nader onderzocht wordt welke invloed deze doelen uitoefenen op de strafmaat. In onderdeel 6.4 worden de strafbeïnvloedende omstandigheden behandeld die zich in het fiscale bestuurlijke boeterecht voordoen. Deze omstandigheden, negentien in totaal, worden gerubriceerd naar de aard van het delict (6.4.2), de persoon van de dader (6.4.3), de wijze waarop het feit is begaan (6.4.4), de gevolgen van het feit (6.4.5), de omstandigheden waaronder het feit is begaan (6.4.6) en overige omstandigheden (6.4.7). Dit hoofdstuk wordt afgesloten met enkele afrondende beschouwingen (onderdeel 6.5).

**6.2 Het proportionaliteitsbeginsel in het nationale recht****6.2.1 Inleiding**

In dit onderdeel zal de neerslag van het proportionaliteitsbeginsel in achtereenvolgens het strafrecht en het fiscale bestuurlijke boeterecht worden behandeld. Daarbij zal de *formele* kant van het proportionaliteitsbeginsel beschreven worden, dat wil zeggen dat rechtsregels worden verkend die een beschrijving van het proportionaliteitsbeginsel in algemene zin geven, zonder daarbij in te gaan op hoe dat zou moeten geschieden. In de paragrafen 6.3 en 6.4 zal de *materiële* kant van het proportionaliteitsbeginsel aan de orde komen; rechtsregels die (typen) strafbeïnvloedende omstandigheden omschrijven.

**6.2.2 Proportionaliteit in het strafrecht**

In de Wetboeken van Strafrecht en Strafvordering wordt niet expliciet gerefereerd aan het proportionaliteitsbeginsel of aan specifieke, na te streven strafdoelen. In feite is artikel 24 Sr – het draagkrachtprincipe bij het opleggen van een geldboete – het enige artikel waarin de wetgever een strafbeïnvloedende omstandigheid aandraagt waarmee de rechter rekening moet houden.<sup>3</sup>

In het strafrecht bevindt het algemene uitgangspunt van proportionele bestraffing zich dus enigszins op de achtergrond. Maar het is er wel. Zo blijkt het uit de ‘Oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS-afspraken’<sup>4</sup>, maar ook uit het feit dat bij de motivering van de strafmaat in strafvonnissen vaak wordt verwezen naar ‘de ernst van het feit, de persoonlijke omstandigheden van de verdachte en de overige omstandigheden van het geval’. Daarbij wordt met enige regelmaat melding ge-

<sup>3</sup> Schuyt, p. 111.

<sup>4</sup> Waarin LOVS staat voor Landelijk Overleg van Voorzitters van de Strafrechtsectoren, thans het Landelijk Overleg Vakinhoud Strafrecht. In deze oriëntatiepunten wordt overigens niet gerefereerd aan strafdoelen (zie [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)).

maakt van strafdoelen.<sup>5</sup> Vaak blijft echter onbenoemd welke specifieke factoren de strafmaat hebben beïnvloed, en in welke mate en met welk (straf-)doel dat is gebeurd.

Bij het opleggen van een strafbeschikking of het formuleren van de strafeis maakt het OM gebruik van strafvorderingsrichtlijnen, ter vervanging van de eerdere Polarisrichtlijnen. Deze strafvorderingsrichtlijnen bieden het OM handvatten bij de bepaling van de te vorderen straf en vormen daarmee een nadere uitwerking van het proportionaliteitsbeginsel. Niet alleen wordt de hoogte van de straf(eis) er door bepaald, maar ook de keuze voor een bepaalde maatregel of strafmodaliteit (geldboete, taakstraf, vrijheidsstraf etc.). Overigens geven de strafvorderingsrichtlijnen, net als de eerdergenoemde oriëntatiepunten voor de strafrechter, vrijwel geen inzicht in strafdoelen in relatie tot de hoogte van de strafeis.

### 6.2.3 Proportionaliteit in het fiscale bestuurlijke boeterecht

#### 6.2.3.1 Inleiding

Anders dan in het nationale strafrecht is het in het bestuursrecht meer gewoon om tot codificatie van algemene rechtsbeginselen over te gaan. Dit geldt ook voor het evenredigheidsbeginsel. In dit onderdeel zal ik de neerslag van het proportionaliteitsbeginsel in het (fiscale) bestuurlijke boeterecht bespreken.

#### 6.2.3.2 Artikel 3:4, lid 2 Awb

Het tweede lid van artikel 3:4 Awb verwoordt het algemene bestuursrechtelijke proportionaliteitsbeginsel: “De voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen.” Deze bepaling is van toepassing op allerlei bestuurlijke besluiten en dus ook op fiscale bestuurlijke boeten. Het voorschrift heeft door zijn algemene bewoordingen en dubbele ontkenning het karakter van een beginselbepaling; het geeft een vertrekpunt voor verdere rechtsontwikkeling ten aanzien van de proportionaliteitsnorm.

De fiscale rechter verwijst vaak naar het tweede lid van artikel 3:4 Awb als hij de hoogte van een fiscale bestuurlijke boete toetst en zijn eigen oordeel vormt over de vraag of de boete ‘passend en geboden’ is.<sup>6</sup> Overigens paste de belastingkamer van de Hoge Raad het proportionaliteitsbeginsel ook reeds toe vóór de inwerkingtreding

5 Dit is vermoedelijk het gevolg van de PROMIS-praktijk vanaf 2004-2005 (PROject Motivering In Strafvonnissen, zie [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)). Zie de volgende voorbeelden uit de rechtspraak: ECLI:NL:GHARL:2013:BZ8055 (‘generale preventie’), ECLI:NL:GHARN:2011:BP9358 (‘normhandhaving en speciale preventie’), ECLI:NL:GHSGR:2011:BR0686 (‘afschrikking’), ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6455 (‘normbevestiging’) en ECLI:NL:GHARL:2013:10043 (‘vergoeding van leed en normbevestiging’).

6 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 13 augustus 2004, nr. 37.920, ECLI:NL:HR:2004:BI8185 (BNB 2005/42, met noot Feteris).

van artikel 3:4 Awb (zie Hoge Raad 20 december 1989, BNB 1990/102, met noot Ploeger). Dit gegeven onderstreept naar mijn mening het (algemene) beginselkarakter van de bepaling, omdat de daaruit voortvloeiende rechtsnorm ook al werd toegepast vóórdat het in artikel 3:4 Awb werd opgenomen.

#### 6.2.3.3 Artikel 4:84 Awb

Als een bestuursorgaan een bevoegdheid is toegekend met een zekere discretionaire ruimte om een besluit te nemen, kunnen beleidsregels worden vastgesteld ter invulling van die ruimte (artikel 4:81 Awb). Het bestuursorgaan is vervolgens verplicht om volgens die beleidsregels te handelen. Maar in sommige gevallen kan de toepassing van een beleidsregel leiden tot een onevenredige uitkomst. Vandaar dat artikel 4:84 Awb bepaalt dat het bestuursorgaan van de beleidsregel mag afwijken, als de gevolgen van het besluit 'wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de met de beleidsregel te dienen doelen' (de inherente afwijkingsbevoegdheid). Artikel 4:84 Awb behelst dus net als artikel 3:4, tweede lid, Awb een codificatie van het proportionaliteitsbeginsel en is eveneens van belang bij het opleggen van fiscale bestuurlijke boeten, zoals ook verschillende malen door de Hoge Raad is bevestigd.<sup>7</sup>

Overigens is de inherente afwijkingsbevoegdheid van artikel 4:84 Awb naar mijn mening van beperkt belang voor het fiscale bestuurlijke boeterecht. Het BBBB kent immers vrij uitgebreide bepalingen ten aanzien van individuele straftoemeting (zie de paragrafen 6 tot en met 8 BBBB, zie hierna onderdeel 6.2.3.6). Daarnaast blijkt uit het BBBB dat het aantal strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden niet limitatief is. Zo zijn de begrippen 'wanverhouding' en 'verzachtende omstandigheden' vrij onbegrensde categorieën van *strafverminderende* omstandigheden. Hetzelfde kan gezegd worden van de bewoordingen van het achtste en tiende lid van paragraaf 8 van het BBBB voor wat betreft het aantal *strafverzwarende* omstandigheden. Kortom, de beleidsregels van het BBBB geven zelf reeds in ruime mate invulling aan het proportionaliteitsbeginsel, waardoor de inspecteur weinig behoefte zal hebben om gebruik te maken van de bevoegdheid om op grond van artikel 4:84 Awb van het BBBB af te wijken.

Voorgaande neemt niet weg dat het BBBB op sommige punten een zekere ruwheid vertoont, waardoor onverkorte toepassing tot een te hoge boete kan leiden. Daarbij kan gedacht worden aan lid 3a van paragraaf 7, waarin gesteld wordt dat de absolute hoogte van de boete *op zichzelf* geen aanleiding vormt om de boete te verminderen, of aan de bepaling dat de inspecteur niet gehouden is ambtshalve onderzoek te doen naar strafverminderende omstandigheden (paragraaf 6, lid 5, derde volzin). Strikte toepassing van deze bepalingen kan disproportioneel uitwerken. Artikel 4:84 Awb kan in een dergelijk geval als veiligheidsventiel fungeren.<sup>8</sup>

#### 6.2.3.4 Artikel 5:46, lid 2 Awb

In het onderdeel van de Vierde tranche Awb dat betrekking heeft op de bestuurlijke boeten is ook aandacht geschonken aan de uiteindelijke hoogte van de bestuurlijke boete en de rol van het evenredigheidsbeginsel. Artikel 5:46, lid 2 Awb, dat dit beginsel codificeert voor het boetesysteem – waarbij de wet slechts het boetema-

<sup>7</sup> Zie Hoge Raad 26 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AL2153, Hoge Raad 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AL7045 en Hoge Raad 18 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AS6581.

<sup>8</sup> Vgl. De Kleer 2005, TFB 2005/06.



ximum voorschrijft en niet de daadwerkelijk op te leggen boete (vgl. het derde lid van artikel 5:46 Awb) – luidt als volgt:

2. Tenzij de hoogte van de bestuurlijke boete bij wettelijk voorschrift is vastgesteld, stemt het bestuursorgaan de bestuurlijke boete af op de ernst van de overtreding en de mate waarin deze aan de overtreder kan worden verweten. Het bestuursorgaan houdt daarbij zo nodig rekening met de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd.

Het opvallende aan de tekst van het tweede lid van artikel 5:46 Awb is dat die bijzonder directief is; de bepaling is een duidelijk voorbeeld van een rechtsnorm in de vorm van een gedragsvoorschrift, een soort straftoemingsopdracht (het bestuursorgaan *stemt* af). Artikel 5:46, lid 2 Awb is daardoor een van de belangrijkste wetsartikelen voor de finale straftoemeting van fiscale bestuurlijke boeten door de inspecteur.<sup>9</sup>

De tekst van artikel 5:46, lid 2 Awb onderscheidt drie categorieën van strafbeïnvloedende omstandigheden: de ernst van de overtreding, de mate van verwijtbaarheid en de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd. Deze driedeling – die overigens het gehele spectrum van strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden omvat – doet denken aan de veelal in strafvonnissen gehanteerde terminologie bij de strafmotivering ‘gezien de ernst van het feit en de omstandigheden waaronder dit is begaan en gelet op de persoon van de verdachte’.<sup>10</sup>

Opmerkelijk is dat het voorschrift – anders dan zijn strafrechtelijke pendant – zich slechts lijkt uit te strekken tot omstandigheden die speelden ten tijde van het begaan van het beboetbare feit (*ex tunc*) en dus niet tot omstandigheden ten tijde van het uitspreken van het boeteeoordeel (*ex nunc*).<sup>11</sup> De Hoge Raad heeft deze mogelijke beperkte opvatting echter terzijde geschoven:

*“Wordt de beslissing van een bestuursorgaan over de hoogte van een boete aan het oordeel van de rechter onderworpen, dan dient deze zijn oordeel dienaangaande te vormen met inachtneming van de te zijnen overstaan aannemelijk geworden omstandigheden waarin de belanghebbende op dat moment verkeert, waaronder diens draagkracht.”*<sup>12</sup>

Kortom, de rechter zal dus op grond van artikel 5:46, lid 2 Awb een toetsing *ex nunc* moeten uitvoeren. Naar mijn mening heeft dit ook te gelden voor de inspecteur, omdat hij zal moeten anticiperen op een eventueel rechterlijk oordeel.<sup>13</sup>

Een andere bijzonderheid betreft de tweede volzin van het tweede lid van artikel 5:46 Awb. Daarin staat namelijk dat het ‘bestuursorgaan [...] zo nodig rekening [houdt] met de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd’. De vraag rijst vervolgens waar de term ‘zo nodig’ op ziet.

9 Zie onder meer Hoge Raad 22 januari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL0087 (BNB 2010/163, met noot J.A.R. van Eijdsen) en Hoge Raad 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:685.

10 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 7 juli 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI4688.

11 Zie ook Haas/Jansen, p. 93.

12 Hoge Raad 28 maart 2014, r.o. 3.4.3, ECLI:NL:HR:2014:685.

13 Zie ook Stijnen in zijn noot bij voornoemd arrest (AB 2014/271).

Hoewel de toelichting van de wetgever niet echt helder is, lijkt de wetgever – mede gezien het aangehaalde voorbeeld omtrent het onderzoek naar de draagkracht van betrokkene – te verwijzen naar de onderzoeksplicht van het bestuursorgaan ten aanzien van subjectieve, persoonlijke strafverminderende omstandigheden en de mate van activiteit die het daarbij aan de dag moet leggen.<sup>14</sup> Zo bezien moet naar mijn mening de term ‘zo nodig’ dus zo worden opgevat, dat hoe hoger de op te leggen boete is, des te actiever de inspecteur zich op zal moeten stellen om persoonlijke strafverminderende omstandigheden te achterhalen die zich ten tijde van het begaan van de overtreding hebben voorgedaan.<sup>15</sup>

#### 6.2.3.5 Artikel 67h AWR

Artikel 67h AWR bepaalt dat als de boetegrondslag naar beneden wordt bijgesteld, de van die grondslag afhankelijke boete (verzuim of vergrijp) eveneens naar evenredigheid moet worden verminderd. Dus als een navorderingsaanslag/boetegrondslag van € 50.000 met een vergrijpboete van 50% (€ 25.000) op enig moment wordt verminderd naar € 20.000, dan moet de vergrijpboete met dezelfde factor worden verminderd naar € 10.000 (50% van € 20.000). Toepassing van artikel 67h AWR heeft dus tot gevolg dat het aanvankelijke boetebedrag verlaagd wordt. Aangezien in deze gevallen de vermindering van de variabele boete veelal puur een mathematische aangelegenheid zal zijn die zich buiten het domein van de individuele straftoemeting afspeelt, zal ik er verder niet op ingaan.

#### 6.2.3.6 Paragrafen 6, 7 en 8 BBBB

De paragrafen 6, 7 en 8 van het BBBB geven concreet invulling aan het proportionaliteitsbeginsel. In het tweede lid van paragraaf 6 – de algemene straftoemetingsparagraaf – wordt dit beginsel in normatief opzicht helder verwoord:

Bij het in aanmerking nemen van individuele omstandigheden vindt een afweging plaats tussen zowel strafverminderende feiten en omstandigheden en strafverzwarende feiten en omstandigheden. Het resultaat van de afweging zal moeten leiden tot een boete die passend is te achten bij de geconstateerde beboetbare gedraging.

Paragraaf 7 behandelt vervolgens enkele strafverminderende omstandigheden, zoals inkeer en slechte financiële omstandigheden. De strafverzwarende omstandigheden komen in paragraaf 8 aan bod, waaronder recidive en valsheid, listigheid en samenspanning. In onderdeel 6.4 zal ik nader ingaan op de in paragraaf 6, 7 en 8 van het BBBB genoemde strafbeïnvloedende omstandigheden.

### 6.3 Strafdooelen

Bij de proportionaliteit van bestraffen staat het doel van de straf centraal. Pas nadat inzicht is verkregen over de strafdoelen binnen het straf- en (fiscale) bestuursrecht kunnen er mogelijk uitspraken worden gedaan over de wijze van bestraffing en de

<sup>14</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 141-142.

<sup>15</sup> Anders: Haas/Jansen, p. 93-94.

hoogte van de straf. Vandaar dat dit onderdeel gewijd is aan strafdoelen. Daarbij zal ik eerst ingaan op de verschillende strafdoelen in het straf- en (fiscale) bestuursrecht, waarbij aandacht wordt besteed aan de specifieke doelstellingen van geldelijke straffen. Daarna wordt onderzocht of en hoe de strafdoelen zijn te plaatsen in het proces van individuele straftoemeting.

Bij de beschrijving van de verschillende strafbeïnvloedende omstandigheden in onderdeel 6.4 zal ik per omstandigheid aangeven of en in hoeverre strafdoelen een rol spelen.

### 6.3.1 *Strafdoelen in het strafrecht en het (fiscale) bestuursrecht*

Een straf is een punitieve, leedtoevoegende sanctie (vgl. artikel 5:2, lid 1, letter c, Awb). Sommigen zijn dan ook van mening dat met een straf slechts leedtoevoeging wordt beoogd. Vergelding (van leed) is echter niet het *doel*, maar het *wezen* van de straf (en dus ook de boete).<sup>16</sup> Dat brengt mij bij de vraag welke doelen er in het algemeen met bestraffing worden nagestreefd.

#### 6.3.1.1 *Strafdoelen in het strafrecht*

In de strafrechtelijke literatuur worden vaak als klassieke doelen van (be)straf(fen) genoemd: vergelding, speciale preventie en generale preventie.<sup>17</sup> Daarnaast worden ook andere doelstellingen vermeld, zoals rehabilitatie en resocialisatie, onschadelijkmaking van de dader, normbevestiging, conflictoplossing of reparatie en bescherming van de samenleving.<sup>18</sup> Laatstgenoemde doelen worden overigens soms ook als onderdeel van een van de klassieke drie strafdoelen gezien. Zo ziet De Hullu normbevestiging als vorm van generale preventie en schaaft hij resocialisatie onder speciale preventie.<sup>19</sup>

In het strafrecht staan de strafdoelen niet op zich, maar is de werking ervan mede afhankelijk van de strafmodaliteit. Met andere woorden, met een werkstraf of vrijheidsbenemende straf worden andere effecten bereikt dan met een strafrechtelijke geldboete.<sup>20</sup> De vraag komt dan op welke strafdoelen samenhangen met de – met een bestuurlijke boete vergelijkbare – strafrechtelijke geldboete.

#### *Strafrechtelijke geldboeten*

Doelstellingen als rehabilitatie, resocialisatie, onschadelijkmaking van de dader, conflictoplossing of bescherming van de samenleving laten zich moeilijk rijmen

<sup>16</sup> Kelk/De Jong, p. 562.

<sup>17</sup> Zie bijvoorbeeld Stijnen, p. 665, Mevis, p. 174 en Enschedé/Blom, p. 10-13.

<sup>18</sup> Zie onder meer Groenhuijsen in 'Herstel, schadevergoeding en normbevestiging. Naar een procesuele vertaling van strafdoeleinden.', p. 274.

<sup>19</sup> De Hullu 2015, p. 6.

<sup>20</sup> Zie ook Mevis, p. 935 e.v.. Hij verwijst hierbij onder meer naar de invoering van de mogelijkheid om het opleggen van een geldboete te combineren met een vrijheidsstraf of taakstraf (artikel 9, lid 3 Sr).

met het opleggen van een geldboete. Deze doelstellingen hangen vooral samen met andere straffen dan de geldboete. Voor het opleggen van strafrechtelijke geldboeten resteren dan de drie klassieke strafdoelen: vergelding, generale preventie en speciale preventie.<sup>21</sup>

Bij de invoering van het huidige systeem van geldboetecategorieën in het strafrecht heeft de wetgever stilgestaan bij strafdoelen in het algemeen. Daarbij werden – onder verwijzing naar het voorbereidende werk van de Commissie vermogensstraffen – als strafdoelen genoemd de ‘beïnvloeding van menselijk gedrag op zodanige wijze dat dit conform de rechtsregels verloopt, en voorts conflictoplossing, dat wil zeggen het wegnemen van onrust die door het delict in de maatschappij mocht zijn ontstaan.’<sup>22</sup>

Strafdoelen van geldboeten zijn niet in het Wetboek van Strafrecht of strafvordering terug te vinden. Interessant gegeven is dat de Commissie vermogensstraffen er destijds wel voor heeft gepleit om het strafdoel ‘gedragsbeïnvloeding’ expliciet in het draagkrachtartikel 24 Sr op te nemen.<sup>23</sup> De wetgever is hier uiteindelijk niet in meegegaan, onder andere omdat het niet juist werd geacht om slechts één strafdoel in de wet op te nemen. Dat neemt niet weg dat de wetgever tijdens de parlementaire behandeling van de Wet vermogenssancities verschillende keren heeft verwezen naar de vergeldingsgedachte en de generale en speciale preventie als doelen van de strafrechtelijke geldboete.<sup>24</sup>

Een uitspraak van de Hoge Raad in 1999 zorgde voor de nodige verwarring omtrent de vraag of een geldboete ook als doelstelling kan hebben het ontnemen van (wederrechtelijk verkregen) voordeel.<sup>25</sup> Aan die verwarring lijkt de Hoge Raad in 2010 een eind te hebben gemaakt.<sup>26</sup> In die zaak was in eerste aanleg de ontnemingsvordering afgewezen. Tegen deze afwijzing had de officier geen hoger beroep ingediend. Dit vormde voor het hof ‘aanleiding om het te ontnemen bedrag als geldboete op te leggen’. Deze enkele verwijzing vond de Hoge Raad echter ontoereikend. A-G Knigge gaat in zijn conclusie bij dit arrest in op het verschil in doelen bij het opleggen van geldboeten en het instellen van een ontnemingsvordering, en raakt daarbij ook aan een – naar mijn mening terecht – verband tussen beide:

21 Volgens Schuyt is de geldboete in de eerste plaats vergeldend (Schuyt, p. 54).

22 Kamerstukken II, vergaderjaar 1977-1978, 15 012, nrs. 1-3, p. 19.

23 De rechter zou dan met bij het opleggen van de geldboete met de draagkracht van de verdachte rekening moeten houden voor zover hij dat ‘met het oog op de beïnvloeding van het gedrag’ van de verdachte nodig acht (Kamerstukken II, vergaderjaar 1977-1978, 15 012, nrs. 1-3, p. 27).

24 Zie de Memorie van Antwoord inzake de Wet vermogenssancities: Kamerstukken II, vergaderjaar 1981-1982, 15 012, nr. 5).

25 Hoge Raad 18 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZD1333 (NJ 2000, 105, met noot Schalken).

26 Hoge Raad 15 juni 2010, met conclusie van A-G Knigge, ECLI:NL:HR:2010:BM2428 (NJ 2010, 358). Zie ook Hoge Raad 8 mei 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW3684 (RvdW 2012/707) waarin de Hoge Raad een ‘afroombete’ niet expliciet afkeurde, maar daarbij de kanttekening plaatste dat de rechtvaardiging voor het afstemmen van de boete op de wederrechtelijk verkregen voordelen moet worden gezocht in ‘de ernst van de feiten’.

*"Ik meen derhalve dat in het arrest van de Hoge Raad [van 18 mei 1999, IK] niet meer gelezen moet worden dan er staat. Dat 'afroomboetes' door de Hoge Raad zonder enige beperking zijn aanvaard, is een conclusie die niet uit het arrest getrokken kan worden. Ik zou willen verdedigen dat een boete niet mag worden opgelegd met het uitsluitende of met het primaire doel om het wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen. Daarvoor is de ontnemingsprocedure. Iets anders is dat de hoogte van een afschrikkende of een vergeldende boete mede mag afhangen van de grootte van het voordeel dat met het strafbare feit is behaald of had kunnen worden behaald. Een boete die een schijntje is vergeleken met de winsten die door middel van het strafbare feit (kunnen) worden behaald, schrikt niet af en vergeldt evenmin (omdat de verdachte er dan per saldo op vooruitgaat). In een concreet geval kan een afschrikkende en vergeldende boete dus wel tot effect hebben dat het behaalde voordeel wordt afgenomen. Maar in dat effect mag de rechtvaardiging van de geldboete niet gezocht worden. Die rechtvaardiging dient primair gevonden te worden in preventie en afschrikking. Anders komt de normering van de voordeelsontneming zoals die in wet en jurisprudentie gestalte heeft gekregen, op losse schroeven te staan."*

### 6.3.1.2 Bestuurlijk (fiscaal) boeterecht; verzuim- en vergrijpboeten

Over het algemeen wordt aangenomen dat met het opleggen van bestuurlijke boeten dezelfde strafdoelen worden nagestreefd als met strafrechtelijke geldboeten: vergelding, generale preventie en speciale preventie.<sup>27</sup> Voor fiscale bestuurlijke beboeting is dit niet anders.<sup>28</sup> Maar wordt deze gedachte ook omarmd door wetgever, rechter en beleidsmaker?

#### Verzuimboeten

Over de doelen van verzuimboeten is het nodige gezegd en geschreven.<sup>29</sup> Zo verwees de oude term 'ordeboete' al duidelijk op het doel van verzuimboeten: handhaving van de (proces)orde.<sup>30</sup> In het eerste lid van paragraaf 4 van het BBBB 1998 stond ook dat de verzuimboete tot doel heeft 'een gebod tot nakoming van fiscale verplichtingen in te scherpen'. Beide doelstellingen zijn in ruime mate in de rechtspraak terug te vinden en werden door de Hoge Raad als volgt met elkaar in verband gebracht:

*"De onderhavige regeling stelt een straf op het niet doen van aangifte binnen de door de inspecteur gestelde termijn. Zij beoogt daarmee de uit het bepaalde in artikel 8, lid 1, jo. artikel 9, lid 1, van de AWR voortvloeiende plicht tijdig aangifte te doen in te scherpen en aldus de verstoring van de heffing en de*

27 Zie bijvoorbeeld Bröring, p. 12, Albers in haar preadvies voor de VAR, VAR 152, p. 21 en Stijnen, p. 665. Zie ook Corstens met betrekking tot de doelen van de voormalige ordeboeten en niet-ordeboeten (WFR 1989/1378).

28 Zo vermeldt het Rapport Tweede evaluatie Wet bestuurlijke boeten (V-N 2004/2.6) het volgende: "Bestuurlijke boeten hebben een tweeledig doel: primair het bestraffen van een bepaalde nalatigheid of gedraging en secundair de belastingplichtige te bewegen tot een verbetering van zijn fiscale gedrag." Ergo, vergelding en preventie in het algemeen (gedragsbeïnvloeding).

29 In de Notitie Fiscaal boete- en strafrecht wordt als voornaamste doelstelling van verzuimboeten genoemd het 'het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om hun fiscale verplichtingen na te komen' (Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 32 128, nr. 3, p. 101).

30 Kamerstukken II, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 9.

*invordering van de desbetreffende belasting, die het niet voldoen aan die plicht meebrengt, te voorkomen.”<sup>31</sup>*

De Hoge Raad lijkt dus een causaal verband te zien tussen norminscherping en (speciale) preventie bij bepaalde verzuimboeten: door de norm in te scherpen, wordt getracht herhaling te voorkomen.<sup>32</sup> Dit verband tussen norminscherping en speciale preventie wordt overigens ook door De Hullu onderkend (zie hiervoor, onderdeel 6.3.1.1).

Er is niet veel bekend over de vergeldingsgedachte in de verzuimboetesfeer. Dat betekent echter niet dat vergelding geen rol speelt bij verzuimbeboeting. Over dit onderwerp kom ik hierna te spreken (onderdeel 6.3.2.1).

Overigens was in een vorige versie van het BBBB ook opgenomen welke doelstellingen in ieder geval *niet* met het opleggen van een boete werden nagestreefd:

Een boete mag niet gebruikt worden voor andere doeleinden dan het opleggen van een straf. De boete is geen rentevergoeding, geen compensatie voor niet verhaalbare belasting en evenmin een compensatie voor administratieve kosten.<sup>33</sup>

#### *Vergrijpboeten*

Vóór 1998 werden vergrijpboeten ‘niet-ordeboeten’ genoemd. Volgens de wetgever deed deze negatief geformuleerde omschrijving echter denken aan lichte overtredingen, ‘terwijl deze boete juist bedoeld is voor het meer ernstige beboetbare feit waarvoor het bestaan van opzet of grove schuld een vereiste is’.<sup>34</sup> De bedoeling van de wetgever werd vervolgens in het BBBB 1998 nader geconcretiseerd door te stellen dat vergrijpboeten zijn ‘gericht op het bestraffen van een handelen of nalaten waarbij sprake is van opzet dan wel grove schuld’.<sup>35</sup> Met de term ‘bestrafen’ wordt naar mijn mening gedoeld op het vergeldende karakter van vergrijpboeten, vanwege de noodzaak van een boetegrondslag en het procentueel afstemmen van de hoogte van de boete op de mate van verwijtbaarheid. Naast vergelding lijken soms ook preventiedoeleinden een rol te spelen,<sup>36</sup> maar vergelding is heden ten dage nog steeds het voornaamste doel van vergrijpboeten.<sup>37</sup>

Opmerkelijk is dat de staatssecretaris van Financiën in een notitie bij het Belastingplan 2010 naast bestraffing ook voordeelontneming als doel van vergrijpboeten

31 Hoge Raad 16 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2584 (BNB 1999/88, met noot Kavelaars). Het betrof hier overigens nog een ouderwetse ‘verhoging’ m.b.t. het niet tijdig doen van een aangifte voor de aanslagbelastingen (nu: artikel 67a AWR).

32 Zie ook Haas 2015, p. 13.

33 Toelichting op de toenmalige par. 9 BBBB 1998, geldende van 1 januari 1998 tot 1 januari 2009.

34 Kamerstukken II, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 9.

35 Par. 4, lid 2 BBBB 1998.

36 Zo verwijst Haas naar de afschrikwekkende werking van de 300%-vergrijpboeten (VAR 152, p. 214).

37 Zie bv. Haas in zijn pré-advies voor de VAR, VAR 152, p. 213-214.

noemt.<sup>38</sup> Deze uitlating kan ik echter niet rijmen met het wezen van leedtoevoeging van beboeting in het algemeen. Ook is het in strijd met eerder ingenomen standpunten dat een boete niet gebruikt wordt voor compensatie van niet verhaalbare belasting. Ik meen dan ook dat de in de betreffende notitie genoemde doelstelling van voordeelontneming een misslag is, welke niet tot uitgangspunt moet worden genomen.

### 6.3.2 *Strafdoelen en straftoemeting*

In het vorige onderdeel kwamen de strafdoelen aan de orde. Zowel het strafrecht als het fiscale bestuurlijke boeterecht gaan uit van dezelfde drie 'hoofd'-strafdoelen: vergelding, speciale preventie en generale preventie. De vraag die vervolgens opkomt, is of, hoe en in hoeverre deze strafdoelen de hoogte van de fiscale boete dicteren.<sup>39</sup>

In de strafrechtelijke literatuur kan een hoofdlijn worden onderkend met betrekking tot de relatie tussen deze drie strafdoelen en de hoogte van de straf.<sup>40</sup> Deze hoofdlijn – die vergeldingsdoeleinden en doeleinden tot gedragsbeïnvloeding in zich verenigt (de zogeheten verenigingstheorie) – houdt in dat in het individuele geval allereerst *uit oogpunt van vergelding* een bovengrens voor de straftoemeting wordt bepaald. Zo vormt de vergelding niet alleen een rechtvaardiging van de straf, maar beschermt het tegelijkertijd de verdachte 'in die zin dat deze uit hoofde van de proportionaliteit in relatie tot de ernst van de daad en het verwijt dat hem daarna mag worden gemaakt een bovengrens vormt tot waar de strafrechter bij de straftoemeting gerechtigd is te gaan', aldus Kelk en De Jong. Het strafmaximum wordt dus binnen de gegeven wettelijke ruimte verlaagd naar de maximale mate van vergelding in de concrete casus.

Nadat de bovengrens in verband met de maximale vergelding is bepaald, is er binnen de aldus bijgestelde sanctieruimte plaats voor de toepassing van de overige strafdoelen, *de generale en speciale preventie*. De straf wordt dan idealiter vastgesteld op dat bedrag waarmee de beoogde gedragsbeïnvloeding van de betrokkene en de maatschappij optimaal is – niet hoger en niet lager.

Om het hiervoor geschetste model toe te kunnen passen, is het in eerste instantie van belang te onderzoeken wat de begrippen vergelding en generale en speciale preventie inhouden. Daarna kunnen deze begrippen worden geprojecteerd op het fiscale bestuurlijke boeterecht.

38 Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 32 128, 3, p. 101.

39 Daarbij wordt opgemerkt dat als er met een eenmaal opgelegde boete geen strafdoel (meer) kan worden nagestreefd, de boete moet worden verminderd tot nihil (Hof Amsterdam 21 mei 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:2267, r.o. 4.16).

40 Zie o.a. Kelk/De Jong, p. 26, Enschedé/Blom, p. 10-13, Schuyt, p. 120.

### 6.3.2.1 Vergelding

Volgens Knigge en Wolswijk moet onder vergelden worden verstaan het relateren van de straf aan onrecht en schuld, waarbij 'nu eens het accent op het onrecht, de misdaad, [kan] liggen (daadvergelding) en dan weer op de schuld (schuldvergelding)'.<sup>41</sup> Bij het bepalen van de eerdergenoemde bovengrens zal dus een beeld verkregen moeten worden van de mate van ernst van het onrecht (ook wel de *wederrechtelijkheid*) en de mate van *verwijtbaarheid*.

Wat verstaan we nu onder de (mate van) wederrechtelijkheid? Buruma onderkent hierin twee elementen, namelijk het gevolg (de veroorzaakte schade of het ontstane gevaar) en de aan de rechtsorde toegebrachte schok (de impact).<sup>42</sup> Deze beide elementen, het schade-element en het impactelement, zal ik hierna spiegelen aan de fiscale vergrijp- en verzuimboeten.

### 6.3.2.2 Wederrechtelijkheid (vergelding) en vergrijpboeten

De meeste vergrijpboeten houden verband met het niet betalen van belasting. Vaak wordt dan ook een vergelijking met diefstal van geld gemaakt. Maar anders dan bij veel vormen van diefstal is er bij vergrijpboetedelicten geen sprake van fysieke inbraak met bijbehorende braakschade en inbreuken op privé-eigendommen en persoonlijke levenssferen. Met andere woorden, de schade bij vergrijpboetedelicten beperkt zich meestal tot het alsnog te betalen bedrag aan belastingen, oftewel het wederrechtelijk toegeëigende bedrag.<sup>43</sup>

Deze schadegedachte is bij fiscale vergrijpboeten duidelijk terug te vinden in de AWR. Voor het opleggen van een vergrijpboete is namelijk over het algemeen een vorm van belastingnadeel vereist, de zogeheten boetegrondslag. Over het algemeen geldt: geen boetegrondslag, geen vergrijpboete. In de meeste vergrijpboetebepalingen vormt deze boetegrondslag ook het wettelijke strafmaximum door de vermelding dat de vergrijpboete 'ten hoogste 100% van de grondslag' mag bedragen. In zoverre lijken de wettelijke vergrijpboetebepalingen in lijn met het *schade-element* voor wat betreft het bepalen van de bovengrens voor vergelding. Een uitzondering hierop is de vergrijpboete van (maximaal) 300% die opgelegd kan worden voor verzwegen box 3-inkomsten.<sup>44</sup> Als ik de vergeldingsbovengrens op dit boetemaximum toepas, dan zou dit hoge maximum grotendeels verklaard moeten worden door het hierna te bespreken impactelement.

41 Knigge/Wolswijk, p. 23.

42 Buruma, p. 281. Voor wat betreft de toegebrachte schok gaat overigens de voorkeur van Buruma uit naar 'de impact van de wijze waarop het delikt is gepleegd', vanwege mogelijke overlap met de gevolgschade.

43 Vgl. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 30 juni 2017 (ECLI:NL:RBZWB:2017:3950). In sommige gevallen kan ook sprake zijn van schade als gevolg van verstoorde concurrentieverhoudingen. Deze schade laat zich echter moeilijk becijferen.

44 Artt. 67d, lid 5 en 67e, lid 6 AWR.



Overigens is hier van belang te vermelden dat de vergrijpboete opgelegd kan worden *naast* een eventuele belastingaanslag. De vergrijpboete ziet immers niet op het terugbetalen van de ontdoken belasting, want daarvoor is de belastingaanslag (als een soort van reparatoire sanctie) bedoeld. Dat betekent dat het schade-element bij vergrijpboetening naar mijn mening in meer objectieve zin moet worden uitgelegd: Had het vergrijpboetewaardige gedrag naar objectieve maatstaven daadwerkelijk tot het gegeven bedrag aan belastingnadeel kunnen leiden?<sup>45</sup> Een dergelijke objectieve benadering is ook terug te vinden in de vergrijpboetebepalingen van artikel 10a en 67cc AWR. Deze bepalingen kennen de mogelijkheid van een 'fictieve' boetegrondslag, waarbij de boete wordt gerelateerd aan het belastingnadeel dat in de toekomst als gevolg van het vergrijp zou zijn ontstaan. Opgemerkt wordt dat een objectievere visie ook beter aansluit bij het strekkingsvereiste van artikel 69, lid 1 en 2 AWR, zoals dat in fiscale strafrechtspraak tot ontwikkeling is gekomen.

Het voorgaande zou naar mijn mening dus ook betekenen dat een vergrijpboete verhoogd kan worden op grond van het feit dat er schade (derving van belastinginkomsten) is geleden die *niet* verhaalbaar is, bijvoorbeeld vanwege het enkele feit dat een aanslagtermijn is verstreken. Daarbij plaats ik de kanttekening dat deze strafverzwaring slechts toegepast zou mogen worden als er voldoende aanwijzingen zijn dat het beboetbare feit zich mede heeft uitgestrekt tot de niet-verhaalbare jaren.

Terwijl het schade-element bij vergrijpboeten nog enigszins te duiden is, kan dit niet zonder meer gezegd worden van het *impactelement*. Fiscale delicten zijn namelijk over het algemeen niet direct uiterlijk waarneembaar, anders dan bij bepaalde commune strafrechtelijke delicten zoals openlijke geweldpleging. Er zal dus de nodige handhavingscommunicatie aan te pas moeten komen om het publiek op de hoogte te brengen van fiscale vergrijpen; het opleggen van de bestuurlijke boetebeschikking zelf is immers geen openbare aangelegenheid.<sup>46</sup> Maar dan nog is het de vraag in hoeverre het publiek verontrust zal zijn over fiscale fraude naar aanleiding van berichtgeving daarover in de media. Fiscale fraude spreekt vaak niet echt tot de verbeelding; er is geen duidelijk aanwijsbaar slachtoffer met wie het publiek zich kan identificeren. Daarom zal het impactelement bij vergrijpboetening slechts in uitzonderingsgevallen de bovengrens voor de straftoemingsruimte kunnen doen optrekken. Mijn gedachten gaan daarbij uit naar ernstige gevallen van belastingfraude die het systeem van heffen en innen van belastingen in objectieve zin ernstig ondermijnen. Aspecten als de massaliteit van de fraude (het aantal fraudeurs), de wijze van misbruik van het (internationale) belastingrecht of het (systematische) misbruik van het geautomatiseerde systeem van belastingheffing, kunnen daarbij van belang zijn (denk aan KB-Lux, VT-fraude, BTW carrousel-fraude). Ook zou het impactelement een (begin van een) rechtvaardiging kunnen zijn voor de hiervoor genoemde 300%-vergrijpboete (zie hierna onderdeel 6.4.2.1).

<sup>45</sup> Een dergelijke objectieve benadering houdt m.i. ook in dat bij de bepaling van de hoogte van de boete die aan een deelnemer wordt opgelegd de schade die is of zou kunnen zijn berokkend als vertrekpunt wordt genomen. Zie hierover Sitsen, TFB 2014/05.

<sup>46</sup> Een vreemd, en naar mijn mening ongewenst, bijgevolg van het publiek maken van vergrijpboetezaken is dat de bestraffende instantie daardoor zijn eigen straftoemingsruimte kan oprekken door maatschappelijke onrust te creëren. Met dit impactelement moet dus zorgvuldig omgegaan worden.

### 6.3.2.3 Wederrechtelijkheid (vergelding) en verzuimboeten

Bij verzuimbeboeting werken het schade-element en het impactelement anders uit dan bij vergrijpboeten. Om met de maatschappelijke *impact* te beginnen, die is bij een enkel aangifte- of betalingsverzuim vrijwel nihil. Mocht het publiek er al kennis van kunnen nemen, bijvoorbeeld via de vakpers, dan zal menigeen zich kunnen vinden in een relatief laag boetebedrag of zelfs het achterwege laten van een boete.

De *schade* als gevolg van een verzuim is van verschillende factoren afhankelijk. Zo is van belang of degene die in verzuim is, al dan niet snel tot herstel van zijn verzuim is overgegaan. De gevolgen van dergelijke verzuimen – zoals het niet tijdig indienen van de aangifte of het niet tijdig betalen van de verschuldigde belasting – zijn, denk ik, doorgaans vrij gering; de schade zal veelal hieruit bestaan dat extra administratieve handelingen moeten worden verricht, die overigens vaak ook nog langs geautomatiseerde weg plaatsvinden.<sup>47</sup>

Ook is relevant of het verzuim betrekking heeft op geld (de belastingbetaling) of op gegevens (de aangifte). Gebreken ten aanzien van betalingen kunnen over het algemeen geredresseerd worden door het opleggen van aanslagen of door te nemen invorderingsmaatregelen. De schade als gevolg van het uitblijven van belastingbetaling wordt dan alsnog 'verhaald'. Dat neemt niet weg dat net als bij vergrijpboeten de geobjectiveerde schade een uitgangspunt kan vormen bij het bepalen van de bovengrens bij verzuimbeboeting.

Menigeen zal een fout in de gegevensaanlevering als minder ernstig beschouwen dan een verzuim in de betalingssfeer. Maar de gevolgschade bij verzuimen die zien op een (blijvend) gegevensgebrek kan aanzienlijk zijn. Denk daarbij aan de belastingplichtige die zijn aangifte inkomstenbelasting in het geheel niet indient (artikel 67a AWR), waardoor de inspecteur de aanslag ambtshalve en schattenderwijs moet vaststellen. Het bij de aanslagregeling vastgestelde verzamelinkomen vormt – als authentiek inkomensgegeven – de basis voor het toekennen van allerlei toeslagen en uitkeringen. Een te lage aanslag houdt dus niet alleen in dat te weinig belasting wordt betaald, maar ook dat er een risico bestaat dat een te hoog bedrag aan toeslagen en uitkeringen wordt uitbetaald. Hetzelfde risico doet zich overigens ook voor bij de inhoudingsplichtigen die geen, dan wel onjuiste of onvolledige aangiften loonbelasting indienen (artikel 67b AWR). Eventuele fouten in de (nominatieve) gegevensset van de loonaangifte werken namelijk door in de polisadministratie van het UWV, die op zijn beurt weer als uitgangspunt dient voor de aanslagregeling en het vaststellen van het authentieke inkomensgegeven (artikel 21, letter e, AWR).

Kortom, de schade als gevolg van het niet, onjuist of onvolledig aanleveren van gegevens kan behoorlijk groot zijn, met name in de gevallen waarin die gegevens

<sup>47</sup> Ik merk op dat eventuele misgelopen renteopbrengsten als gevolgschade kunnen worden betiteld, maar deze schade mag geen grondslag/doel van de boete zijn (zie onderdeel 6.3.1.2).

mede worden gebruikt door andere instanties.<sup>48</sup> Daarbij wordt opgemerkt dat het risico op gevolgschade ook afhankelijk is van de mate van controle op de juistheid, volledigheid en tijdigheid van de gegevens.

#### 6.3.2.4 Verwijtbaarheid (vergelding) bij vergrijpboeten

Naast de wederrechtelijkheid is de mate van *verwijtbaarheid* bepalend voor de bovengrens van wat maximaal vergolden mag worden. Over de vraag of in het Nederlandse strafrecht plaats is voor het adagium 'straf naar mate van schuld' is veel geschreven.<sup>49</sup> Een van aspecten betrof de vraag hoe de verwijtbaarheid zich verhoudt tot de wederrechtelijkheid. Buruma zegt hierover het volgende:

*"Omdat vergelding evenredigheid eist mag de verdachte geen straf worden opgelegd die zwaarder is dan door de schuld van de dader wordt gerechtvaardigd, tenzij de gevolgen van de daad of de wijze waarop zij is gepleegd daartoe aanleiding geven."*<sup>50</sup>

Naar mijn mening bepaalt de mate van verwijtbaarheid in eerste instantie de bovengrens. Daarna kan bijstelling naar boven plaatsvinden als de mate van wederrechtelijkheid (schade en impact) dit vergt.

Nu laat de vraag of het adagium 'straf naar mate van schuld' van toepassing is op fiscale vergrijpboeten zich vrij gemakkelijk beantwoorden. Van oudsher is het fiscale boetebeleid namelijk juist sterk gestoeld op deze gedachte (zie ook hoofdstuk 2, onderdeel 2.3.4). En ook nu nog differentieert het BBBB naar de mate van schuld door opzet in beginsel twee keer zo zwaar te bestraffen als grove schuld (50% versus 25%; paragraaf 25, lid 2 en 3 BBBB).

Daarnaast is voor de maximale vergelding het verband tussen het verwijt en de bijbehorende boetegrondslag relevant. Dit volgt onder meer uit het zesde lid van paragraaf 25 BBBB. Deze bepaling schrijft voor dat de vergrijpboete wordt berekend over dat gedeelte van de verschuldigde belasting dat als gevolg van opzet of grove schuld niet is of zou zijn geheven. Daarnaast is artikel 67h AWR – de evenredige verlaging van de boete als gevolg van verlaging van de belasting – ook van belang voor de bepaling van de bovengrens van de vergelding.

Resumerend zou het voorgaande voor het proces van individuele straftoemeting van vergrijpboeten kunnen betekenen dat de bovengrens voor de mate van vergelding – althans voor wat betreft de mate van verwijtbaarheid – in eerste instantie begint bij de vaststelling van grove schuld of opzet. Daarbij gelden als bovengrens de standaardpercentages van 50% (opzet) en 25% (groeve schuld) van de boetegrondslag. Deze bovengrenzen kunnen in het individuele geval worden verhoogd als de schade

<sup>48</sup> Dit verklaart m.i. ten dele de grote verschillen in de wettelijke boetebepalingen tussen gebreken in de aangifte omzetbelasting (artikel 67b, lid 1 AWR) en gebreken in de aangifte loonbelasting (artikel 67b, lid 2 AWR).

<sup>49</sup> Zie voor een overzicht: Schoep, p. 96-97.

<sup>50</sup> Buruma, p. 281. Hij verwijst hierbij naar E.J. Hofstee, *Straf naar de mate van schuld?*, in Naar eer en geweten (Rommeling-bundel).

of – in een uitzonderlijk geval – de maatschappelijke impact daartoe aanleiding geven.

Overigens zullen de standaardpercentages van 50% en 25% vaak naar boven of beneden moeten worden bijgesteld. Opzet en grove schuld zijn immers geen eendimensionale begrippen die een enkel ideaaltypisch geval beschrijven, maar het betreffen schuldcategorieën die een heel scala aan gevallen omvatten die onderling qua verwijtbaarheid kunnen verschillen. Wellicht dat het voor de beeldvorming over de straftoemeting dan ook beter is om uit te gaan van bandbreedtes in plaats van vaste percentages. Daarbij merk ik op dat grove schuld een ‘in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid’ is. Er kunnen zich dus gevallen van grove schuld voordoen die zeer dicht tegen de ondergrens van het (voorwaardelijk) opzet aanliggen. Het verschil tussen opzet en grove schuld (de intentie) moet echter wel voldoende onderscheidend blijven. Vandaar dat het raadzaam is om overlap te mijden bij het bepalen van de bandbreedtes van grove schuld- en opzetpercentages. Mijn gedachten gaan uit naar een bandbreedte tussen de 10%<sup>51</sup> en 40% bij grove schuld en tussen de 40% en 70% in geval van opzet.

Het voorgaande laat nogal wat vragen onbeantwoord. Eén van die vragen heeft betrekking op de relatie tussen de verwijtbaarheid (als bovengrens) en de omvang van het belastingnadeel. Want is het bijvoorbeeld gerechtvaardigd dat uit oogpunt van verwijtbaarheid in het ene geval van opzet een boete van € 50.000 wordt opgelegd (boetegrondslag van € 100.000) en in een ander geval met een vergelijkbare mate van opzet, een boete van € 100.000 (boetegrondslag € 200.000)? In het laatste geval is de boete twee keer zo hoog als in het eerste geval, terwijl de mate van verwijtbaarheid vergelijkbaar is. Dus door de verwijtbaarheid uit te drukken in een vast percentage van de boetegrondslag, werkt de hoogte van de boetegrondslag direct door naar de bovengrens voor vergelding voor wat betreft de verwijtbaarheid. Nu zou betoogd kunnen worden dat belastingfraude die ziet op grote bedragen over het algemeen als ‘ernstiger’ ervaren wordt dan wanneer het om minder grote bedragen gaat. Maar het is de vraag in hoeverre de te vergelden ernst van een grote belastingfraude daadwerkelijk enig verband heeft met de mate van verwijtbaarheid. Zoals gezegd is de ernst van het feit bij fiscale vergrijpen veelal een afgeleide van een (mogelijk) verlies van belastinginkomsten. Dit schade-element kan de bovengrens voor vergelding – die in eerste instantie is gebaseerd op de mate van verwijtbaarheid – eveneens doen optrekken. Daardoor kan er bij strafverzwaring op grond van de grootte van de fraude als het ware een soort dubbeltelling ontstaan, bijvoorbeeld wanneer de strafverzwaringgrond ‘verhoudingsgewijs omvangrijke’ belastingfraude wordt toegepast (zie paragraaf 8, lid 8 BBBB).

Een andere vraag betreft de verhouding tussen de ‘vergeldingsmaatstaf’ van opzet en grove schuld. Want als uitgegaan wordt van een bepaalde *mate* van verwijtbaarheid, is er dan een verklaring te vinden voor het feit dat opzet in beginsel twee keer zo zwaar wordt beboet als grove schuld? Dit zou er op kunnen wijzen dat opzet twee keer zo verwijtbaar is als grove schuld. De AWR-wetgever geeft hierover geen uitsluitsel; voor opzet en grove schuld geldt hetzelfde wettelijke maximum. De

51 Het minimale percentage van 10% sluit aan bij het (vaak maximale) standaardpercentage van de verzuimboete bij gebleken onjuistheden (paragraaf 24 van het BBBB).

strafwetgever maakt daarentegen wel een onderscheid naar strafmaxima tussen doleuze en culpoze delicten. Zo staat op opzetheling maximaal 4 jaar gevangenisstraf en op schuldheiling 1 jaar, een factor vier dus.<sup>52</sup> En voor het onderscheid tussen opzettelijk witwassen en schuldwitwassen geldt een factor drie.<sup>53</sup> Maar dit onderscheid in strafmaxima geldt alleen voor gevangenisstraf en niet voor de maximale geldboete; zowel op beide helingsvarianten als beide witwasdelicten staat een maximale geldboete van de vijfde categorie. Kortom, het Wetboek van Strafrecht biedt geen zicht op de wijze waarop de mate van verwijtbaarheid van opzettelijk handelen versus grofschuldig (culpoos) handelen wordt bepaald (of 'berekend').

#### 6.3.2.5 Verwijtbaarheid (vergelding) bij verzuimboeten

Vergrijpboeten kunnen oplopen tot forse bedragen en zien op bestraffing van ernstige overtredingen die gepaard gaan met opzettelijke of grofschuldige gedragingen. Verzuimboeten daarentegen zijn relatief lage boeten – en zijn ook bij wet in absolute zin gemaximeerd – en richten zich op lichtere overtredingen. Nu vallen sommige beboetbare gedragingen in materiële zin onder zowel de delictsomschrijving van een verzuimboete als de delictsomschrijving van een vergrijpboete. Denk bijvoorbeeld aan het niet doen van aangifte voor de aanslagbelastingen (artikel 67a en 67d AWR) en het niet betalen van een aangiftebelasting (artikel 67c en 67f AWR). Het *enige verschil* in de redactie van de betreffende verzuim- en vergrijpboetedelicten is de *verwijtbaarheid*; bij de vergrijpboeten maakt de (mate van) verwijtbaarheid (opzet of grove schuld) onderdeel uit van de delictsomschrijving en bij de verzuimboeten ontbreekt een verwijzing naar enige vorm van verwijtbaarheid. Dit onderscheid zou erop kunnen duiden dat de wetgever bij verzuimboeten mogelijk een soort restcategorie van verwijtbaarheid op het oog had.

Vaak wordt dan ook bij verzuimboeten gerefereerd aan 'lichte schuld', althans in gevallen die niet 'zwaar' genoeg zijn voor de kwalificatie grove schuld.<sup>54</sup> Dit impliceert dat er nog een specifieke (lichte) schuldcategorie voor verzuimboeten zou bestaan, en dat die categorie zich op een bepaalde manier verhoudt tot de 'zwaardere' grove schuldcategorie. In deze visie zou in theorie per geval de mate van lichte schuld kunnen worden bepaald die dan als uitgangspunt kan gelden voor de maximaal toepasbare vergeldingsmaatstaf. Maar bij deze visie past naar mijn mening wel een aantal kanttekeningen.

In de eerste plaats gaat de 'lichte schuld-benadering' uit van de gedachte dat de inspecteur altijd een schuldonderzoek uitvoert, vervolgens de mate van verwijtbaarheid vaststelt om uiteindelijk een keuze te maken tussen een verzuim- of een

52 Artikel 416 Sr (opzetheling) en artikel 417bis Sr (schuldheiling).

53 Op opzettelijk witwassen staat maximaal 6 jaar gevangenisstraf en op schuldwitwassen maximaal 2 jaar. Bij levensdelicten, zoals bij doodslag (maximaal 15 jaar, artikel 287 Sr) en dood door schuld (maximaal 9 maanden, artikel 307 Sr), is het verschil overigens vele malen groter, naar ik vermoed om ruimte te houden voor strafverzwaring naar de mate van onrecht (ernst).

54 Zie bijvoorbeeld: Kamerstukken I, vergaderjaar 1995-1996, 23 470, nr. 233b, p. 5.

vergrijpboete (of strafrechtelijke vervolging; zie paragraaf 15 BBBB). Maar door de automatisering van het verzuimboeteproces – er vindt dan in het geheel geen schuldonderzoek plaats – is deze gedachtegang al lange tijd achterhaald. De automaat maakt het immers niet uit of een verzuim nu opzettelijk, grofschuldig of slechts met lichte schuld wordt begaan. Wordt het verzuim geconstateerd, dan volgt simpelweg de verzuimboete, ook in gevallen van feitelijke opzet of grove schuld.<sup>55</sup>

Daarnaast lijkt het ook mogelijk een verzuimboete op te leggen in gevallen waarin een vergrijpboete meer voor de hand ligt. Uit lid 2b van paragraaf 15 van het BBBB volgt namelijk dat in voorkomende gevallen voor een verzuimboete moet worden gekozen als deze hoger uitvalt dan de – van de boetegrondslag afhankelijke – vergrijpboete (zie ook onderdeel 6.4.2.3).<sup>56</sup> Dus zelfs als na een schuldonderzoek de inspecteur opzet of grove schuld bewezen acht, kan hij er toe overgaan een verzuimboete in plaats van een vergrijpboete op te leggen.

Ten slotte lijkt de hiervoor beschreven gedachtegang over de categorie 'lichte schuld' voorbij te gaan aan het feit dat de verwijtbaarheid geen onderdeel uitmaakt van de verzuimboetedelictomschrijvingen. Voor het opleggen van verzuimboeten is immers – net als bij strafrechtelijke overtredingen – niet vereist dat de (mate van) verwijtbaarheid bewezen wordt. Voldoende is dat aannemelijk wordt dat het feit door de belastingplichtige begaan is en dat er geen sprake is van afwezigheid van alle schuld (avas).

Deze minimale schuldpositie van 'het gedaan hebben' kent echter weinig schakeringen. Immers, je hebt iets gedaan of je hebt iets niet gedaan. Er lijkt dus geen ruimte te zijn voor differentiatie naar de mate van verwijtbaarheid. De jurisprudentie wijst echter in een andere richting. Met enige regelmaat vermindert de rechter een verzuimboete onder verwijzing naar zogeheten 'verminderde verwijtbaarheid'.<sup>57</sup> Dit betekent dat bij verzuimboeten – naast avas – ook de *mate* van verwijtbaarheid een rol speelt, namelijk in de sfeer van de individuele straftoemeting. Dit fenomeen wordt ook wel straftoemetingsschuld genoemd.

#### 6.3.2.6 De straftoemetingsschuld van Kelk en De Jong; 'verminderde verwijtbaarheid' bij verzuimboeten

Schuld heeft binnen het strafrecht verschillende betekenissen. Deze betekenissen krijgen voor een deel gestalte binnen het beslissingsmodel van artikel 350 Sv. Zo zijn er de wettelijke schuldvormen opzet en culpa (in het fiscale boeterecht: grove schuld) die van belang zijn bij het bewijs van het begaan van het strafbare feit.

<sup>55</sup> Met artikel 67q AWR als eventuele herstelmogelijkheid.

<sup>56</sup> Zie Rechtbank Gelderland 20 september 2016 (ECLI:NL:RBGEL:2016:4990; NTFR 2016/2738, met noot Soltysik).

<sup>57</sup> Hoge Raad 20 december 1995 (ECLI:NL:HR:1995:AA1517), Hof Amsterdam 5 februari 2008 (ECLI:NL:GHAMS:2008:BC6768), Hof Den Haag 7 mei 2010 (ECLI:NL:GHSGR:2010:BM5045). Hof Den Bosch refereert een enkele keer aan een 'marginaal verzuim' (Hof Den Bosch 13 augustus 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:3217). Bij vergrijpboeten leent in sommige gevallen de aard van het vergrijp zich niet voor het aannemen van verminderde verwijtbaarheid (Hof Den Haag 12 februari 2014, r.o. 7.19.2, ECLI:NL:GHDHA:2014:354). Zie ook Van Suilen, TFB 2008/03.

Daarnaast speelt schuld een sleutelrol bij de vraag of sprake is van een schulduitsluitingsgrond. En volgens Kelk en De Jong is er ook een bijzonder schuldbegrip van toepassing bij de laatste vraag van het beslissingsmodel, de vraag naar de strafmaat. Deze betekenis van schuld wordt door Kelk en De Jong straftoemetingsschuld genoemd.

Volgens Kelk en De Jong dient de straftoemetingsschuld “scherp te worden onderscheiden van de andere schuldbegrippen, omdat in het perspectief van de straftoemeting de schuld zijn omvang mede ontleent aan de ernst van het feit”, oftewel de wederrechtelijkheid.<sup>58</sup> De straftoemetingsschuld wordt dus niet alleen afgeleid van de verwijtbaarheid van de dader in persoon, maar ook van het onrecht (impact en gevolg, zie hiervoor) dat het feit heeft veroorzaakt.

Zoals gezegd wordt in de fiscale rechtspraak soms een verzuimboete gematigd vanwege ‘verminderde schuld’. Op zich doet een dergelijke motivering vreemd aan, omdat bij het opleggen van verzuimboeten de (mate van) verwijtbaarheid in beginsel niet van belang is; de enige schuld die vereist is, is ‘het gedaan hebben’, de meest geringe mate van schuld. En als enkel deze meest geringe vorm van schuld aanwezig is, dan valt er vrijwel geen schuld te verminderen.

De visie van Kelk en De Jong zou mijns inziens echter een verklaring kunnen zijn voor de vermindering van verzuimboeten op grond van ‘verminderde schuld’. De straftoemetingsschuld heeft immers een grotere reikwijdte dan het wettelijke schuldbegrip, zodat in een specifieke verzuimsituatie de schuld vanwege de ernst van het feit kan uitstijgen boven het niveau van ‘het gedaan hebben’. Vervolgens kunnen bepaalde strafbeïnvloedende factoren dan weer aanleiding zijn om deze verhoogde straftoemetingsschuld te verminderen (en in een voorkomend geval wellicht ook te verhogen).

#### 6.3.2.7 *Generale preventie*

De generaal-preventieve doelstelling van bestraffing ziet op het voorkomen van criminaliteit in de samenleving. Strafdreiging en daadwerkelijke bestraffing schrikken af, het weerhoudt de burgers van crimineel gedrag. Vaak wordt dan ook gesproken van de afschrikkende werking van de straf. Overigens staan strafdreiging (in wet en beleid) en daadwerkelijke bestraffing – en daarmee gepaard gaande individuele straftoemeting – niet los van elkaar voor wat betreft de uitwerking van het doel van algemene preventie. Door over te gaan tot bestraffing wordt namelijk de strafdreiging ook werkelijk geëffectueerd, met als gevolg dat de norm tegenover de samenleving wordt bevestigd. Normhandhaving en normbevestiging – termen die met enige regelmaat in het fiscale boeterecht terugkomen – maken dus onderdeel uit van de generale preventie.

---

<sup>58</sup> Kelk/De Jong, p. 237.

Om het doel van generale preventie te verwezenlijken, is naast de *afschrikbaarheid*<sup>59</sup> van de potentiële daders de *voorspelbaarheid* van de sanctie een vereiste.<sup>60</sup> Voor de afschrikbaarheid van de straf is van belang dat het publiek op de hoogte is of eenvoudig kan komen van mogelijk op te leggen straffen. Bij fiscale bestuurlijke boeten zal daarbij de nadruk liggen op de strafdreiging die bijvoorbeeld uitgaat van communicatie over (nieuwe) wet- en regelgeving, zoals die met betrekking tot de 300%-vergrijpboeten en bijvoorbeeld gegeven toelichtingen op speciale handhavingsacties. De daadwerkelijke beboeting door de inspecteur is echter voor de afschrikbaarheid momenteel van vrij gering belang, omdat die zich niet in de openbaarheid afspeelt. Het effect zou groter kunnen zijn als de Belastingdienst actief zou communiceren over opgelegde boeten.<sup>61</sup>

Overigens moeten potentiële daders zich ook laten afschrikken. Daarmee bedoel ik dat de samenleving niet alleen op de hoogte zal moeten zijn van de norm, maar er zal ook zekere maatschappelijke consensus moeten zijn over de redelijkheid van die norm en de punitieve handhaving daarvan. Met andere woorden, het publiek zal zich door de communicatie-uitingen ook daadwerkelijk aangesproken moeten voelen.

De voorspelbaarheid van de straf vereist een hoge graad van bekendheid van de norm(overschrijding) waarop de straf betrekking heeft óf een hoge pakkans.<sup>62</sup> Ten aanzien van de bekendheid heb ik hiervoor reeds gesteld dat die bij fiscale bestuurlijke boeten veelal gering is. Het proces van beboeting door de inspecteur is een besloten aangelegenheid en het fiscale bestuurlijke boeterecht kent – anders dan binnen andere bestuursrechtelijke terreinen wel voorkomt – geen ‘naming and shaming’. De hoge pakkans is naar mijn mening wel van toepassing op fiscale bestuurlijke boeten en dan met name op de geautomatiseerde verzuimboeten. Zo zal een belastingplichtige die is uitgenodigd tot het doen van aangifte – en daarmee ‘beschreven’ is in de administratie van de Belastingdienst – er op kunnen rekenen dat hij aangesproken zal worden als hij zijn aangifte niet op tijd doet of dat de betaling niet conform de aangifte is. Dit gehele proces is immers geautomatiseerd. De mate van voorspelbaarheid van de verzuimboete is in die gevallen dus – afhankelijk van de perceptie van de gemiddelde belastingplichtige – vermoedelijk vrij hoog.

Al met al is het doel van generale preventie van beperkte betekenis bij de straf-toemeting van fiscale bestuurlijke boeten. Vermoedelijk richt deze doelstelling zich voornamelijk op het bevestigen van de (afschrikwekkende) norm die is neergelegd in wet of beleid. Maar het feit blijft dat dergelijke normbevestigingen – die overigens in de regel strafverzwarend zullen zijn, zoals de hoge 300%-vergrijpboeten – veelal

59 Deze term kom ik voor het eerst tegen bij Pompe 1921, p. 134.

60 Buruma, p. 284.

61 Zie bijvoorbeeld de brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017 over de aanpak van belastingontduiking, waarin hij onder meer aankondigt vergrijpboeten aan deelnemers openbaar te willen maken (Kamerstukken II, vergaderjaar 2016-2017, 25 087, nr. 138, p. 10).

62 Buruma, p. 284.



binnen de kamers van de Belastingdienst-burelen blijven, zodat de samenleving er doorgaans geen kennis van zal kunnen nemen.

#### 6.3.2.8 *Speciale preventie*

Net als generale preventie richt speciale preventie zich op gedragsbeïnvloeding, zij het dan niet gericht op de samenleving als geheel maar gericht op de dader zelf. Bestrafing uit oogpunt van speciale preventie ziet op het voorkomen van crimineel gedrag van de dader in de toekomst. Bij strafrechtelijke sancties moet dan vooral gedacht worden aan vervangende hechtenis en de mogelijkheid van voorwaardelijke bestrafing. In het strafrecht is speciale preventie dus vooral van belang bij de keuze van het type straf(fen) en maatregelen (subsidiariteit) en de tenuitvoerlegging daarvan. Bij het bepalen van de hoogte van een individuele (geld)straf lijkt het doel van speciale preventie op voorhand minder relevant te zijn.

Speciale preventie wordt met enige regelmaat genoemd bij de straftoemeting van fiscale bestuurlijke boeten, en dan met name bij verzuimboeten.<sup>63</sup> Zo oordeelde Hof Amsterdam dat de 'specifieke preventieve werking' van de verzuimenreeks – een vorm van strafverzwaring bij recidive (zie paragraaf 21 (oud) van het BBBB 1998) – geen effect sorteert wanneer die reeks geen logische opbouw kent.<sup>64</sup> Daarbij merk ik op dat de vervanging van de verzuimenreeksen door standaardboeten geen wezenlijk effect lijkt te hebben gehad op de speciaal-preventieve werking van deze standaard verzuimboeten en de straftoemeting daarvan.<sup>65</sup>

Het doel van speciale preventie wordt ook frequent vermeld in rechtspraak over de 100%-betaalverzuimen in de sfeer van de motorrijtuigenbelasting (paragraaf 34 BBBB). Daarbij wordt ter rechtvaardiging van de hoogte van de boete veelal naar de overwegingen van de wetgever verwezen. De wetgever had namelijk bij de verhoging van 50% naar 100% opgemerkt dat de praktijk had uitgewezen dat 'de preventieve werking van de boete onvoldoende is'.<sup>66</sup>

#### *Normbevestiging en speciale preventie; vergrijpboeten*

Hiervoor stelde ik dat normbevestiging een onderdeel is van het doel van algemene, generale preventie. Door in overeenstemming met de door de wetgever of beleidsmaker gestelde norm hoge, afschrikwekkende boeten op te leggen, wordt de norm richting de maatschappij bevestigd. Normbevestiging is echter ook een onderdeel van individuele bestrafing en straftoemeting als het gaat om speciale preventie, het streven naar toekomstige gedragsverbetering van de individuele betrokkene.

<sup>63</sup> Daarbij merk ik op dat bijvoorbeeld het matigen n.a.v. het betuigen van spijt (zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 26 februari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:625) vaak gestoeld lijkt te zijn op het doel van speciale preventie, omdat de belastingplichtige met de spijtbetuiging reeds blijk geeft van een zeker normbesef waardoor het speciaal-preventieve doel op dat moment al lijkt te zijn bereikt.

<sup>64</sup> Hof Amsterdam 21 januari 2003, r.o. 5.4, ECLI:NL:GHAMS:2003:AF4296 (V-N 2003/22.9).

<sup>65</sup> Hof Den Bosch 10 mei 2012, r.o. 4.24, ECLI:NL:GHSHE:2012:BW8599.

<sup>66</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1973-1974, 13 050, nr. 3, p. 4. Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 28 januari 2014 en 11 november 2014 (ECLI:NL:GHARL:2014:637 resp. ECLI:NL:GHARL:2014:8772). Overigens sluit de visie van de wetgever strafvermindering niet uit: Hoge Raad 10 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT7216.

Als de rechter een oordeel moet vellen over de proportionaliteit van een boete, dan gebruikt hij bij het door hem vastgestelde, evenredige boetebedrag dikwijls de woorden 'passend en geboden'.<sup>67</sup> Daarbij verwijst hij bij vergrijpboeten regelmatig naar 'normhandhaving' ter onderbouwing van de strafmaat. Opmerkelijk is dat deze normhandhaving in het kader van het 'passend en geboden'-oordeel door de rechter nadrukkelijk wordt gekoppeld aan het onderdeel 'geboden' en niet aan het onderdeel 'passend':

*"De bij de navorderingsaanslagen en de naheffingsaanslag opgelegde, naar 25 percent verminderde, boeten, acht het Hof in dit geval passend, gelet op de aard van het vergrijp (de gebrekkige boekhouding), en geboden, uit een oogpunt van normhandhaving."*<sup>68</sup>

De termen 'passend' en 'geboden' hebben naar mijn mening een verschillende betekenis. 'Passend' verwijst enigszins naar het proces van op maat maken binnen een bepaalde marge.<sup>69</sup> De term 'geboden' duidt echter meer in de richting van een harde ondergrens, een minimumstraf ter handhaving van de norm.<sup>70</sup> Door normhandhaving onderdeel uit te laten maken van het criterium 'geboden', lijkt dit strafdoel dus in het individuele geval een zekere minimumstraf voor te schrijven.

#### **6.4 Materiële aspecten van het proportionaliteitsbeginsel: de strafbeïnvloedende omstandigheden**

##### **6.4.1 Inleiding**

In dit onderdeel zal ik de in het fiscale bestuurlijke boeterecht voorkomende strafbeïnvloedende factoren en omstandigheden beschrijven en vergelijken, waarbij ook wordt ingegaan op de waardering en weging van die factoren en omstandigheden. Vaak valt echter, zoals zal blijken, weinig te zeggen over de *feitelijke* weging en waardering van in aanmerking genomen strafbeïnvloedende omstandigheden, omdat de rechtsbronnen daar simpelweg geen uitsluitsel over geven. Dat neemt niet weg dat er vanuit beginselperspectief een *theoretische* exercitie kan plaatsvinden waarmee inzicht kan worden verkregen over algemene tendensen van waardering en weging van de te onderscheiden factoren en omstandigheden. Daarbij zal een koppeling worden gemaakt tussen de onderzochte factoren en omstandigheden en de van toepassing zijnde strafdoelen.

Maar allereerst zal ik ingaan op het eventueel rubriceren van de aangetroffen omstandigheden. Een dergelijke onderverdeling kan wellicht opheldering verschaffen over samenhang en verschillen tussen de bevonden omstandigheden en de (onderlinge) waardering en weging daarvan.

<sup>67</sup> Zie Haas 2015, p. 257 e.v..

<sup>68</sup> Hof Den Haag 23 april 2013, r.o. 7.8, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ9796. Zie bijvoorbeeld ook Hof Amsterdam 24 oktober 2007, r.o. 2.12, ECLI:NL:GHAMS:2007:BC4190 en Hof Den Haag 26 juni 2009, r.o. 6.4, ECLI:NL:GHSGR:2009:BJ1593.

<sup>69</sup> De Van Dale heeft het over 'behoorlijk' en 'gepast zijn' ([www.vandale.nl](http://www.vandale.nl)).

<sup>70</sup> 'Geboden' wordt dan ook vertaald als 'vereist' ([www.vandale.nl](http://www.vandale.nl)).

*Rubricering*

Om de strafbeïnvloedende omstandigheden te kunnen rubriceren, moet een indeling aangehouden worden die zowel op het fiscale bestuurlijke boeterecht als op het strafrecht van toepassing is. In het strafrecht komt dan vaak de driedeling 'ernst van het feit', 'omstandigheden van het geval' en 'persoonlijke omstandigheden van de verdachte' naar voren. Deze driedeling komt echter niet (geheel) overeen met de categorieën van het tweede lid van artikel 5:46 Awb of de indeling van strafbeïnvloedende omstandigheden volgens de paragrafen 7 en 8 van het BBBB. Er zal daarom van een ander soort indeling uitgegaan moeten worden.

Schuyt heeft in haar dissertatie 'Verantwoorde straftoemeting' de wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden van het Wetboek van Strafrecht onderzocht en deze ook gerubriceerd. Daarbij gaat zij uit van de pentade van Burke, een vijftal elementen die een verklaring kan geven voor 'wat mensen doen en waarom ze het doen'.<sup>71</sup> Deze elementen kunnen gezien de gelijkenis met het strafrecht ook toegepast worden op strafbeïnvloedende omstandigheden die in het fiscale boeterecht voorkomen.

Uiteindelijk heeft Schuyt de elementen van Burke min of meer vertaald naar de volgende vijf vragen, die een rol spelen bij straftoemeting:

- De aard van het delict: de 'wat'-vraag;
- De persoon van de dader: de 'wie'-vraag;
- De wijze waarop het feit is begaan: de 'hoe'-vraag;
- De gevolgen van het feit: de 'effect'-vraag;
- De omstandigheden waaronder het feit is begaan: de 'context'-vraag.

Bovenstaande vragen vormen ook mijns inziens een verantwoord algemeen vertrekpunt om de bevonden factoren met bijbehorende strafdoelen in te delen en te vergelijken. Deze geven niet alleen een beeld van de positie van een enkele strafbeïnvloedende omstandigheid binnen het totale afwegingskader, maar kunnen ook inzicht geven in de samenhang en de verschillen tussen de waardering en weging van groepen van strafbeïnvloedende factoren. Vandaar dat bij de beschrijving en de vergelijking zal worden uitgegaan van deze vijf vragen.

In de volgende subonderdelen wordt achtereenvolgens de betreffende fiscale strafbeïnvloedende omstandigheid omschreven, waarbij gerefereerd wordt aan de daarbij te hanteren rubricering. Daarna beschrijf ik de van toepassing zijnde strafdoelen en de mogelijke invloed daarvan op de weging en waardering van die omstandigheid. Tot slot wordt deze gespiegeld aan vergelijkbare strafrechtelijke fenomenen.

---

71 Schuyt, p. 18-19.

### 6.4.2 De aard van het delict (Wat)

#### 6.4.2.1 Verzwegen box 3-inkomen

##### Omschrijving

Als belastingfraude gepaard gaat met het niet, onjuist of onvolledig opgeven van box 3-inkomen dan kan op grond van artikel 67d, lid 5, en artikel 67e, lid 6, AWR een vergrijpboete van maximaal 300% worden opgelegd. De wetgever heeft dit hogere maximum ingevoerd ter bestrijding van het zogeheten 'zwartsparen', het aanhouden (en niet opgeven) van buitenlandse bankrekeningen in landen met een bankgeheim. De aard van het delict – fraude met box 3-inkomsten – is dus van cruciaal belang voor het kunnen toepassen van dit zwaardere boeteregime.

Opmerkelijk is dat de genoemde regeling van toepassing is op *alle* box 3-inkomsten als bedoeld in artikel 9.5 Wet IB. Ook fraude met *binnenlands* vermogen en het opvoeren van niet-bestaande schulden vallen er bijvoorbeeld onder. De regeling beperkt zich dus niet tot inkomsten die samenhangen met buitenlandse, en bijgevolg voor de Belastingdienst vaak moeilijk traceerbare, vermogensbestanddelen. Een andere bijzonderheid is dat de hogere vergrijpboeten niet zien op andere bestanddelen binnen de inkomstenbelastingaangifte dan het box 3-inkomen die voorwerp van fraude kunnen zijn. Denk aan het niet of onjuist aangeven van het resultaat uit overige werkzaamheden (box 1), het niet aangeven van een aanmerkelijk belang (box 2) of het ten onrechte claimen van heffingskortingen.

Tijdens de parlementaire behandeling heeft de staatssecretaris nadere uitleg gegeven over hetgeen met het verhoogde maximum is beoogd.<sup>72</sup> Hij gaf daarbij aan geen onderscheid te willen maken tussen buitenlandse of binnenlandse inkomsten; het doel van de regeling was het steviger aanpakken van het moedwillig verzwijgen van box 3-inkomen in het algemeen. Als rechtvaardiging voor de beperking van het zwaardere boeteregime tot box 3-inkomen werden twee redenen gegeven: enerzijds zou dit inkomen vrij makkelijk te verbergen zijn voor de Belastingdienst en anderzijds is de belasting op box 3-inkomen zo laag dat maximale vergrijpboete van 100% 'ontoereikend' zou zijn.<sup>73</sup>

##### Strafdoelen

Van de hiervoor genoemde redenen is het de vraag of en in hoeverre ze terug te voeren zijn tot de algemene strafdoelen (zie onderdeel 6.3.1). Voor wat betreft de eenvoud waarmee vermogen aan het zicht van de fiscus kan worden onttrokken, zie ik een zeker verband met vergelding en preventie. Uit oogpunt van (een verhoogde mate van) *verwijtbaarheid* als onderdeel van vergelding zou bijvoorbeeld gezegd kunnen worden dat het moedwillig anticiperen op het niet zo makkelijk uit te oefenen toezicht een strafverzwarende werking zou moeten hebben. Het moet naar mijn mening dan wel gaan om belastingplichtigen die met een bepaald plan voor

<sup>72</sup> Zie de Notitie Fiscaal boete- en strafrecht, bijlage bij Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 32 128, nr. 3, p. 101 e.v.. Kritisch over de 300%-vergrijpboete is De Bont (WFR 2009/645).

<sup>73</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 31 301, nr. 16, p. 3. Daarbij werd overigens niet duidelijk aangegeven wat onder 'ontoereikend' moet worden verstaan.

ogen – en dus met een zekere listigheid – de fiscus om de tuin hebben geleid. Niet iedere verzwijging van box 3-inkomsten is dus strafverzwarend, althans niet uit hoofde van een hogere gradatie van verwijtbaarheid. Hetzelfde geldt, zo denk ik, voor de maatschappelijke *impact* van de verzwijgingshandeling. Deze impact zal in individuele gevallen veelal zeer beperkt zijn, omdat er zoals opgemerkt geen ruchtbaarheid aan pleegt te worden gegeven. Slechts als het om personen met een bepaalde voorbeeldfunctie of om zeer grote bedragen gaat, zou het impactelement een strafopdrijvende werking kunnen hebben.

Naar mijn mening zijn de 300%-boeten echter vooral bedoeld om in generaal-preventieve zin af te schrikken (zie ook onderdeel 6.3.2.7). Voor de individuele straftoemeting zou dit betekenen dat de hoogte van de boete een bevestiging inhoudt van de bij wet en beleid afgekondigde afschrikwekkende norm. Door de daad bij het woord te voegen, wordt voorkomen dat de norm erodeert.

De andere, door de wetgever aangegeven reden voor de 300%-boeten, de relatief lage vergrijpboeten als gevolg van het geringe belastingtarief van box 3, kan ik niet plaatsen onder een van de klassieke strafdoelstellingen. Het lijkt er evenwel op dat de wetgever vond dat de procentuele vergrijpboeten, die over het algemeen gerelateerd worden aan een op de belastingaanslag gebaseerde boetegrondslag, geen recht deden aan de ernst van het beboetbare feit in het individuele geval.<sup>74</sup> Het door de wetgever gesignaleerde probleem wordt echter veroorzaakt door het variabele vergrijpboetesysteem. Door de vergrijpboete namelijk standaard uit te drukken in een vast percentage van de boetegrondslag kan het voorkomen dat de rekenkundige vergrijpboete-uitkomst geen effectieve reactie vormt op het geconstateerde vergrijp. Ik denk dat in die gevallen er iets voor te zeggen valt om in de meer ernstige gevallen een uitzondering te maken op het variabele vergrijpboetesysteem, bijvoorbeeld door een bepaald minimum op te nemen. Een dergelijk minimum zou dan de ernst van het individuele geval moeten reflecteren – zoals het met kunstgrepen aanhouden van een buitenlandse bankrekening in een land met een bankgeheim – waarmee geanticipeerd wordt op toekomstige gedragsverandering bij de betrokken belastingplichtige (speciale preventie).

De 300%-vergreijpboeten zijn per 1 januari 2010 in werking getreden. Medio 2009 is dit door de staatssecretaris afgekondigd tegelijkertijd met de verscherping van de inkeerregeling van artikel 67n AWR per 1 januari 2010. Kortgezegd was de boodschap dat degenen die wilden inkeren, dit boetevrij konden doen vóór 1 januari 2010. Inkeren ná die datum zou niet langer zonder boete zijn. Uit dit samenstel van hogere boeten en (tijdelijk) boetevrij inkeren, zou mijns inziens afgeleid kunnen worden dat niet-inkeren mede een grond vormt voor de strafverzwaring. Dit lijkt mij een onjuist uitgangspunt. Inkeer is immers door de wetgever aangemerkt als een *strafverminderende* omstandigheid. Wordt niet ingekeerd, dan is de strafverminderende omstandigheid niet van toepassing en zou de standaardvergreijpboete moeten worden toegepast. Als het niet-inkeren daarbovenop ook nog eens strafverzwarend zou werken, dan is sprake van een ongerechtvaardigde, dubbele strafverzwaring.

<sup>74</sup> Vgl. de toelichting van de wetgever op de standaard 100%-verzuimboeten bij betalingsverzuimen in de sfeer van de motorrijtuigenbelasting: nu paragraaf 34 BBBB (Kamerstukken II, vergaderjaar 1973-1974, 13 050, nr. 3, p. 4).

*Waardering en weging; de stok versus de wortel*

Zoals opgemerkt, behelst het vergrijpboeteregime inzake box 3-inkomen een specifieke strafverzwarende omstandigheid. Normaliter bedraagt het vergrijpboetemaximum 100% van de boetegrondslag; in het geval van box 3-inkomen wordt dit maximum met een factor 3 verhoogd naar 300%. Dit hogere maximum werkt ook door naar de standaardvergrijpboeten die in geval van opzet of grove schuld worden opgelegd: 150% als sprake is van opzet en 75% als sprake is van grove schuld (zie paragraaf 26, lid 10 en paragraaf 27, lid 6 BBBB). Daarbij valt op dat het BBBB op dit punt directief is geformuleerd (de inspecteur 'legt' op). De inspecteur wordt dus op voorhand geacht deze standaardpercentages te volgen.

Voor wat betreft de weging met eventuele inkeer als strafverminderende omstandigheid geven artikel 67n AWR en het tweede lid van paragraaf 7 van het BBBB nadere richtlijnen. Als wordt ingekeerd binnen twee jaar na het begaan van het beboetbare feit dan wordt geen vergrijpboete opgelegd (artikel 67n, lid 1 AWR). Deze regeling geldt ongeacht het type inkomen waar de inkeer betrekking op heeft. Wordt ingekeerd ná de tweejaarstermijn dan schrijft het BBBB voor dat de vergrijpboete voor verzwegen box 3-inkomsten gematigd wordt naar 120% en in andere gevallen naar 60%. Dit betekent dat inkeer met betrekking tot box 3-inkomen, zowel binnen als na de tweejaarstermijn, in een relatief grotere matiging resulteert (60%) dan inkeer aangaande andere inkomensbestanddelen (40%). Wellicht dat een verklaring voor dit verschil kan worden gevonden in de kans op ontdekking van de betreffende inkomstenbron, maar zeker is dit allerm minst.

Overigens is niet aan te geven in welke mate de toepasselijke strafdoelen hier de waardering en weging van de strafverzwaring bepalen. De gegeven toelichtingen op de wet en het beleid gaan hieraan voorbij en er is nog te weinig rechtspraak voorhanden om daaraan conclusies te kunnen verbinden.<sup>75</sup>

*Strafrecht*

Het zwaardere regime met betrekking tot box 3-inkomen komt ook terug in het fiscale strafrecht. In artikel 69, lid 2 AWR is opgenomen dat het geldboetemaximum wordt verdrievoudigd als de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte ziet op box 3-inkomen. Opmerkelijk is overigens dat deze verhoging niet is vermeld in het eerste lid van artikel 69 AWR. Dus als de verzwijging van box 3-inkomsten het gevolg is van het niet doen van de aangifte, dan is het zwaardere boeteregime van artikel 67d, lid 5 AWR van toepassing maar geldt daarentegen geen zwaarder strafrechtelijk geldboeteregime. Voor deze onevenwichtigheid heb ik geen verklaring gevonden.

De fraude met box 3-inkomsten is in zekere zin een vorm van diefstal van gemeenschapsgeld waarbij wordt ingespeeld op een gebrek aan toezicht. Vandaar dat er zich

<sup>75</sup> Zie bijvoorbeeld Rechtbank Noord-Nederland 12 september 2017 (ECLI:NL:RBNNE:2017:3843), waarin de rechter een boete van 240% passend en geboden achtte.

een bepaalde gelijkenis lijkt voor te doen met bepaalde vormen van gekwalificeerde diefstal (artikel 311 Sr), zoals diefstal van vee uit een weide. Het hogere strafmaximum van deze specifieke vorm van diefstal (6 jaren gevangenisstraf) ten opzichte van reguliere diefstal op grond van artikel 310 Sr (4 jaren gevangenisstraf) is gelegen in het feit dat dergelijke goederen aan een bijzonder risico voor ontvreemding zijn blootgesteld.<sup>76</sup> Daarbij wordt opgemerkt dat goederen die aan de publieke trouw worden overgelaten bijzondere bescherming verdienen, omdat 'toezicht in de meeste gevallen niet mogelijk is'.<sup>77</sup>

Terwijl in het fiscale recht het wettelijke strafmaximum van 'gekwalficeerde diefstal' met een factor 3 wordt verhoogd, kiest de strafwetgever dus voor een factor 1,5. Overigens merk ik op dat deze laatste factor alleen ziet op de maximale gevangenisstraf en niet op de maximale geldboete; de maximale geldboete is voor beide vormen van diefstal gelijk, namelijk maximaal de vierde categorie.

#### 6.4.2.2 Verhoudingsgewijs omvangrijke fraude

##### *Omschrijving*

Het BBBB vermeldt in het achtste lid van paragraaf 8 als bovengemiddeld ernstige, en dus strafverzwarende omstandigheid dat 'de belasting die te weinig is of zou zijn geheven dan wel betaald verhoudingsgewijs omvangrijk is'. Deze strafverzwaringsgrond maakt al geruime tijd – sinds 1954, zie hoofdstuk 2, onderdeel 2.8.4 – deel uit van het fiscale straftoemingsbeleid.

Hoewel deze strafverzwarende omstandigheid al decennialang bestaat, is de toepasbaarheid ervan niet boven alle twijfel verheven. Want wanneer is een bedrag omvangrijk?<sup>78</sup> En als het fraudebedrag *verhoudingsgewijs* omvangrijk moet zijn, waaraan moet die verhouding dan worden afgemeten? Op deze vragen is eigenlijk geen goed antwoord te geven. Daarnaast speelt nog de vraag wat de toegevoegde waarde is van deze strafverzwaringsfactor; de hoogte van de vergrijpboete wordt immers toch al procentueel afgeleid van de hoogte van het belastingnadeel?<sup>79</sup> Wat is dan de reden om het absolute boetebedrag nog verder te verhogen?

##### *Strafdoelen*

De hoogte van het fraudebedrag lijkt mij intussen niet bepalend voor de mate van verwijtbaarheid. Een particulier die voorwaardelijk opzettelijk € 1.000 teveel buitengewone lasten opvoert, handelt in zekere zin toch even verwijtbaar als een grote

<sup>76</sup> T&C Sr, artikel 311, aantekening 5.

<sup>77</sup> Zie Schuyt, p. 241.

<sup>78</sup> Er is ter zake weinig jurisprudentie. De Hoge Raad vond in het kader van een omzetbelasting-fraude een bedrag van f 362.852 omvangrijk (Hoge Raad 3 maart 1999, nr. 34 200; ECLI:NL:HR:1999:AA2692; V-N 1999/15.2). Maar een ontdoken belastingbedrag van f 1.277.274 was volgens Hof Den Haag niet omvangrijk (genoeg): 31 mei 1996, ECLI:NL:GHSGR:1996:AW0420 (V-N 1996/4264, 9).

<sup>79</sup> Zie Hof Amsterdam 10 juni 2010 (ECLI:NL:GHAMS:2010:BM7667, r.o. 4.19). Ook kritisch: Haas 2015, p. 108.

onderneming die voorwaardelijk opzettelijk € 1.000.000 aan omzet buiten de boeken houdt. Maar dat betekent mijns inziens niet dat de bovengrens voor vergelding dan in beide gevallen ook 50% van het belastingnadeel zou moeten bedragen. In sommige gevallen kan deze bovengrens naar boven worden bijgesteld als de maatschappelijk onrust die is ontstaan (impactelement) of de gevolgschade daartoe aanleiding geven.

Ik kan me voorstellen dat een enkel geval van forse belastingfraude – als daarover actief extern zal worden gecommuniceerd – kan leiden tot enige maatschappelijke onrust. Hoewel de doorsnee Nederlander zich waarschijnlijk meer zal aantrekken van een geweldsdelict of zedenmisdrijf dan van belastingfraude, zal fiscale fraude waarmee grote bedragen zijn gemoeid in bepaalde mate ook tot de verbeelding spreken. Maar ik vraag me af of die betrekkelijk geringe maatschappelijke deining – eerder een rimpeling – een verhoging van de (variabele!) standaardvergrijpboete rechtvaardigt.

Is in dit geval de geobjectiveerde gevolgschade dan wellicht een reden om tot strafverzwaring over te gaan? Het is immers evident dat de schade als gevolg van een miljoenenfraude bij niet-ontdekking over het algemeen net zo groot is als het ontdoken belastingbedrag. Maar hetzelfde kan gezegd worden van fraude waarin het gaat om (veel) minder aansprekende bedragen. Ook die 'kleine fraudes' leiden immers tot vergelijkbare schade in de zin van derving van belastinginkomsten. Kortom, het schade-element is naar mijn mening onvoldoende onderscheidend om alleen in gevallen van verhoudingsgewijs omvangrijke fraude tot strafverzwaring te doen besluiten.

De regel dat fraude met verhoudingsgewijs grote bedragen als strafverzwarende omstandigheid in aanmerking kan worden genomen, heeft een afschrikwekkend effect en werkt dus preventief in brede, algemene zin. Deze generaal-preventieve werking zal van tijd tot tijd moeten worden bestendigd door de regel in voorkomende gevallen ook daadwerkelijk toe te passen. Of daar ook de speciale preventie mee is gediend, is ongewis.

#### *Waardering en weging*

Paragraaf 8, lid 8 BBBB vermeldt dat de vergrijpboete op grond van verhoudingsgewijs omvangrijke fraude verhoogd *kan* worden. De beleidsmaker laat daarmee ruimte aan de inspecteur om de strafverzwarende omstandigheid al dan niet mee te wegen. Daarnaast is in de betreffende bepaling van het BBBB opgenomen dat de boete in die gevallen verhoogd kan worden tot het wettelijk maximum. Het voorschrift is dus heel open geformuleerd. Zo kan zowel als sprake is van grove schuld als van opzet de standaardvergrijpboete van respectievelijk 25% en 50% verhoogd worden tot 100%. In de praktijk blijkt echter dat een dergelijke open norm er vaak toe leidt dat de inspecteur de vergrijpboete oplegt naar het wettelijk maximum van 100% en niet ergens tussen de standaardboete en het wettelijk maximum in, terwijl de nuances in de individuele casus wel degelijk daartoe



aanleiding zouden kunnen geven. Daarom zou overwogen kunnen worden om bij dergelijke open normen voor strafverzwaring de inspecteur meer handvatten te bieden om tot een meer afgewogen beslissing te komen.

### *Strafrecht*

De grootte van het financiële nadeel bij vermogensdelicten is van belang binnen het gehele strafrechtelijke traject, en wel van de keuze voor de inzet van het strafrecht tot de uiteindelijk op te leggen straf door de strafrechter.<sup>80</sup> Dit speelt dus al bij het criterium of een zaak bestuursrechtelijk of strafrechtelijk moet worden aangepakt. Zo is daarvoor bij fiscale fraude een richtbedrag vastgesteld van € 100.000 en bij fraude in de sfeer van de sociale zekerheid is € 50.000 de norm.<sup>81</sup> Daarnaast is de hoogte van het fiscale nadeelbedrag ook vaak richtinggevend voor de strafeis voor het OM. In verschillende strafvorderingsrichtlijnen zijn staffels terug te vinden die differentiëren naar de omvang van het financiële nadeel.<sup>82</sup> Ook wordt in sommige van deze richtlijnen verwezen naar de omvangrijkheid van het nadeel als extra-comptabele, strafverzwarende omstandigheid.<sup>83</sup> Dit geldt ook voor de strafvorderingsrichtlijn inzake witwassen – een met fiscale fraude vergelijkbaar delict – die een staffel met oplopende nadeelbedragen bevat tot een bedrag van € 1 miljoen. Als het nadeel groter is dan € 1 miljoen, dan wordt op grond van genoemde richtlijn de strafeis substantieel verhoogd tot het wettelijk maximum. Deze laatste bepaling doet denken aan de strafverzwarende omstandigheid van verhoudingsgewijs omvangrijke fraude in het BBBB.<sup>84</sup>

In het fiscale bestuurlijke boeterecht én het fiscale strafrecht (artikel 69, lid 1 en 2 AWR) is het absolute boetebedrag in beginsel onbegrensd. Als de fraude gepaard gaat met een omvangrijk fiscaal nadeel kan in sommige gevallen de boete dus het drievoud van dit fiscale nadeel bedragen, zonder absoluut maximum. In het commune strafrecht daarentegen zijn de straffen, waaronder de geldboeten, in de meeste gevallen bij wet (artikel 23 Sr) in absolute zin begrensd.<sup>85</sup> Dit houdt in dat bijvoorbeeld bij commune vermogensdelicten maximaal een boete van de zesde

80 Zie Debets, Trema Straftoematingsbulletin, nr. 1, 2012.

81 Protocol AAFD-richtlijnen, nr. BLKB/2015/572M, Stcrt. nr. 17271 en Aanwijzing sociale zekerheidsfraude, 2012A022, Stcrt. 2012, nr. 26827.

82 Bijvoorbeeld in de Richtlijn voor strafvordering heling, 2015R016, Stcrt. 2015, nr. 4430, waarin de (beoogde) waarde van het geheele goed van invloed is op de te vorderen straf. Zie ook de Richtlijn voor strafvordering oplichting, 2015R014, Stcrt. 2015, nr. 4240, die het criterium 'bedrag of waarde goed/dienst' vermeldt.

83 Voorbeeld: de Richtlijn voor strafvordering (winkel)diefstal/verduistering al dan niet met geweld, 2015R011, Stcrt. 2015, nr. 4235 (strafverzwarend is 'omvang schade en/of buit').

84 Richtlijn voor strafvordering witwassen, 2015R052, Stcrt. 2015, nr. 5392. De Aanwijzing opsporing en vervolging faillissementsfraude, 2009A001, Stcrt. 2009, 40 (vervallen per 1 september 2015), vermeldde de omvangrijkheid van het fraudebedrag als medebepalende factor voor de hoogte van de te vorderen straf.

85 Met ingang van 1 januari 2015 is het zevende lid van artikel 23 Sr uitgebreid met een bepaling die het – ter bestrijding van financieel-economische criminaliteit – mogelijk maakt om geldboeten op te leggen van maximaal 10% van de jaaromzet van de betrokken rechtspersoon. Er geldt in die gevallen dus geen absoluut geldboetemaximum.

categorie kan worden opgelegd (€ 820.000 per 1 januari 2016). De vraag is overigens of een dergelijk absoluut maximum in bepaalde, zeer ernstige gevallen wel volstaat als passende straf.

#### 6.4.2.3 Overtredingen artikelen 67c en 67f AWR inzake privé-gebruik auto

##### *Omschrijving*

Een bijzondere strafverzwarende omstandigheid is te vinden in de paragrafen 24 en 28 van het BBBB en ziet op het ten onrechte achterwege laten van het in aanmerking te nemen privévoordeel (bijtelling) wanneer een zakelijke auto voor privédoeleinden wordt gebruikt. Het privévoordeel wordt forfaitair bepaald en dient – afhankelijk van de specifieke omstandigheden – bij het inkomen voor de inkomstenbelasting (artikel 3.20 Wet IB) of het loon voor de loonbelasting (artikel 13bis Wet LB) te worden bijgeteld. Deze regeling heet kortweg privé-gebruik auto (hierna: pga).

Als de bijtelling pga ten onrechte niet heeft plaatsgevonden, dan begaat de belastingplichtige een overtreding. Voor de inkomstenbelasting kan dan in voorkomende gevallen een vergrijpboete op grond van artikel 67d of 67e AWR worden opgelegd. Voor deze gevallen geldt geen bijzonder, zwaarder boeteregime. Als de bijtelling pga door een werkgever in de sfeer van de loonbelasting had moeten plaatsvinden, dan is wel een steviger boetebeleid van toepassing, althans voor zover sprake is van het (deels) niet betalen van de verschuldigde loonbelasting op grond van artikel 67c AWR (verzuimboete) of 67f AWR (vergrijpboete).

Het verzwaarde boetebeleid met betrekking tot het (deels) niet betalen van de loonbelasting is voor verzuimen neergelegd in lid 4 en 5 van paragraaf 24 BBBB en voor vergrijpen in paragraaf 28, lid 5 tot en met 7 BBBB. Daarbij wordt het ten onrechte (deels) achterwege laten van de bijtelling pga als een algemene, strafverzwarende omstandigheid aangemerkt (paragraaf 24, lid 4 en paragraaf 28 lid 6 BBBB). Daarnaast wordt het overleggen van een onjuiste of onvolledige rittenregistratie als een meer specifieke, strafverzwarende omstandigheid genoemd (paragraaf 24, lid 5 en paragraaf 28, lid 7 BBBB). Voor het kunnen toepassen van de genoemde strafverzwarende omstandigheden is het dus aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat de overtreding van artikel 67c of 67f AWR het gevolg is van de specifieke aard van de overtreding, namelijk het ten onrechte (deels) achterwege laten van de bijtelling pga.<sup>86</sup>

<sup>86</sup> Het genoemde zwaardere boeteregime is mijns inziens alleen van toepassing op overtredingen in de sfeer van de loonbelasting en niet binnen de omzetbelasting. Dit blijkt uit de specifieke bewoordingen van het BBBB op dit punt.

*Strafdoelen*

Het zwaardere boetebeleid met betrekking tot de bijtelling voor pga is per 1 januari 2010 in werking getreden.<sup>87</sup> Het vormde een reactie op de constatering dat veel gefraudeerd werd met het pga en dat deze fraudes veelal verband hielden met de verklaring 'geen privé-gebruik' van artikel 13bis, lid 11 Wet LB.<sup>88</sup> Deze verklaring kan door de werknemer bij de Belastingdienst worden aangevraagd en vervolgens door hem aan zijn werkgever worden verstrekt, zodat deze laatste niet over hoeft te gaan tot bijtelling pga met bijbehorende inhouding en afdracht van loonbelasting. De verklaring 'geen privé-gebruik' werkt daarbij als een soort vrijwaring voor de werkgever; als er iets mis is met de verklaring en er moet alsnog belasting worden betaald, dan wordt in beginsel nageheven bij de werknemer (lid 15 van artikel 13bis Wet LB). Een eventuele boete volgt deze naheffingsaanslag en komt dus ook bij de werknemer terecht (artikel 67c, lid 4 en artikel 67f, lid 6 AWR).

De verklaring 'geen privé-gebruik' is een vastlegging van de inspecteur met betrekking tot de mededeling van de werknemer dat hij de auto voor niet meer dan 500 kilometer op jaarbasis voor privédoeleinden zal gebruiken. Als de inspecteur daarom vraagt, zal de werknemer moeten 'doen blijken' dat de 500 kilometergrens daadwerkelijk niet is overschreden (lid 14, artikel 13bis Wet LB). Dit bewijs wordt vaak geleverd door middel van een door de werknemer bij te houden rittenregistratie, ook wel kilometeradministratie genoemd (artikel 13bis, lid 4 Wet LB) die aan bepaalde eisen moet voldoen (artikel 3.13 UR LB). Maar vaak blijkt dat die rittenregistraties gebrekkig zijn of in het geheel niet worden bijgehouden. In die gevallen komt het verzwaarde boetebeleid in beeld, althans voor zover de gebreken die verband houden met de rittenregistratie ook daadwerkelijk leiden tot een overtreding ten aanzien van de *betaling* van de loonbelasting.

*Verwijtbaarheid; vergrijpboeten*

Bijzonder aan de hogere vergrijpboeten bij pga is dat de verzwarende factor voor een belangrijk gedeelte al zit in het standaardboetepercentage aangaande de *verwijtbaarheid*. In geval van grove schuld bedraagt dit namelijk 40% (in plaats van regulier 25%) en in geval van opzet 80% (in plaats van regulier 50%). Blijkbaar vindt de beleidsmaker dat het grofschuldig of opzettelijk niet betalen van loonbelasting als gevolg van het ten onrechte achterwege laten van bijtelling pga in het algemeen verwijtbaarder is dan andersoortige betalingsvergrijpen in de sfeer van de loonbelastingen. Een onderbouwing van dit algemene beleidsmatige onderscheid heb ik echter niet kunnen vinden.<sup>89</sup> De feitencomplexen zijn simpelweg te verschillend om op voorhand een beleidsmatig onderscheid te rechtvaardigen. Dat betekent naar

87 Besluit van 24 december 2009, nr. CPP2009/2156M. Stcrt. 2009, nr. 20226. Deze versie van het BBBB is eerder in concept naar de Tweede Kamer verstuurd (Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 128, nr. 54).

88 Zie dit nieuwsbericht: <http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2009/12/16/veel-fraude-met-auto-van-de-zaak.html>. Ook het eindejaarsbericht van 2010 refereert hieraan (<http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2009/12/31/eerste-kamer-stemt-in-met-belastingplan.html>).

89 Het Hof Arnhem-Leeuwarden vond deze hogere boetepercentages dan ook 'willekeurig' (Hof Arnhem-Leeuwarden 23 april 2014, r.o. 4.8, ECLI:NL:GHARL:2014:3391).

mijn mening overigens niet dat de verhoogde percentages uit oogpunt van verwijtbaarheid in alle gevallen onevenredig zwaar uitvallen. Vaak zal namelijk sprake zijn van een werknemer die zijn (zich van de misleiding of fraude niet bewuste) werkgever te weinig loonbelasting (én omzetbelasting) laat afdragen. Vooral in gevallen waarin de werkgever – als een soort ‘willoos werktuig’ – doelbewust op het verkeerde been wordt gezet, is er mijns inziens voldoende grond om het verwijtbaarheidspercentage naar boven bij te stellen. Dat is denk ik ook het geval wanneer de werknemer achteraf een rittenregistratie fingeert om aan zijn bewijslast te kunnen voldoen, waarmee hij de inspecteur – en zijn werkgever – probeert te misleiden. Deze laatste omstandigheid valt echter onder de gevallen waarin het BBBB nota bene een 100% vergrijpboete voorschrijft (lid 8, van paragraaf 28), waarmee de vraag rijst of een dergelijk geval dan ook extra verwijtbaar is te achten ten opzichte van de algemene strafverzwaring.

Het voorgaande overziend lijkt het verzwaarde vergrijpboetebeleid met name bedoeld te zijn voor de manipulerende werknemer die doelbewust zijn werkgever én de inspecteur op het verkeerde been zet door een verkeerde voorstelling van zaken met betrekking tot zijn pga en/of door middel van een valse rittenregistratie, en wel nadat hij eerder heeft verklaard dat hij minder dan 500 kilometer privé rijdt. Daarbij is echter te weinig rekening gehouden met de verschillende, feitelijke verschijningsvormen van het betreffende vergrijp. Er hoeft bijvoorbeeld niet altijd sprake te zijn van een verklaring ‘geen privé-gebruik’. Ook zonder deze verklaring kan bewijs worden geleverd. Daarnaast is het voeren van een rittenregistratie geen bewijsvereiste; ook andere vormen van bewijs zijn toegelaten, verklaring of geen verklaring. Een andere onevenwichtigheid betreft het onderscheid tussen grove schuld en opzet. In geval van manipulatie van een rittenregistratie – een grond voor het opleggen van een 100% vergrijpboete – is het moeilijk voorstelbaar dat dit samengaat met grove schuld. Ook is deze bijzondere strafverzwarende omstandigheid van het zevende lid van paragraaf 28 BBBB, die alleen ziet op het onjuist of onvolledig overleggen van een rittenregistratie en niet op het niet overleggen van een dergelijke registratie, discutabel. Is het niet bijhouden van een rittenregistratie per definitie minder verwijtbaar dan het voeren van een onjuiste of onvolledige rittenregistratie. En daarbij, rechtvaardigt elke onjuistheid of onvolledigheid een hogere boete?

Al met al lijkt het mij raadzaam om het verzwaarde vergrijpboetebeleid inzake bijtelling pga eens tegen het licht te houden, waarbij eveneens rekening gehouden wordt met samenloop met de nog jonge vergrijpboetemogelijkheid van artikel 10a AWR.<sup>90</sup> Wellicht dat volstaan kan worden met een standaard bandbreedte van percentages voor gevallen van opzet en grove schuld (zie ook onderdeel 6.3.2.4), eventueel aangevuld met de vermelding van een of meer specifieke strafverzwarende omstandigheden in paragraaf 8 BBBB, zoals het misleiden van de werkgever of

---

90 Zie de artikelen 8 en 9 UB LB 1965.

het achteraf construeren van een kilometeradministratie met gebruikmaking van valse bescheiden.

#### *Verwijtbaarheid; verzuimboeten*

Het zwaardere boeteregime bij pga heeft niet alleen betrekking op vergrijpboeten maar ook op verzuimboeten. In reguliere gevallen van gebleken onjuistheden wordt een verzuimboete van 10% van de niet of te laat betaalde belasting opgelegd (paragraaf 24, lid 2 BBBB). Is het betaalverzuim echter het gevolg van het ten onrechte achterwege laten van de bijtelling in verband met het voordeel ter zake van pga, dan bedraagt de verzuimboete 80% of 100% van het wettelijk maximum. Het BBBB hanteert daarbij hetzelfde onderscheid als bij de vergrijpboeten; de verzuimboete van 80% geldt als een algemene strafverzwarringsgrond voor alle gevallen waarin het voordeel ter zake van pga niet is bijgeteld en de 100% verzuimboete wordt opgelegd wanneer sprake is van het overleggen van een onjuiste of onvolledige rittenregistratie (paragraaf 24, lid 4 en 5 BBBB). Daarbij merk ik op dat deze verzuimboete van 100% een 'hard' voorschrift lijkt te zijn door de bewoordingen 'in elk geval'.

Zoals gezegd zijn de omschrijvingen van de strafverzwarende omstandigheden in de verzuimboetedelicten hetzelfde als in de vergrijpboetedelicten. Ik meen dan ook dat wat ik eerder heb vermeld over de neerslag van de verwijtbaarheid bij de vergrijpboeten bij pga ook voor de verzuimboeten heeft te gelden: slechts in situaties van bijvoorbeeld doen plegen of evidente valsheid of listigheid is een hogere verzuimboetegrens als gevolg van een hogere mate van verwijtbaarheid gerechtvaardigd.

#### *Schade; impact*

Vergelding door de ernst van het geval te relateren aan het *schadebedrag* is bij vergrijpboeten een reguliere aangelegenheid vanwege de benodigde grondslag (zie onderdeel 6.3.2.2). Zo ook bij vergrijpbeboeting in het kader van pga. Bij verzuimbeboeting ligt dit anders, omdat de relatie met de boetegrondslag – het bedrag van de naheffing – losgelaten wordt. Terwijl bij normale betaalverzuimen in het kader van gebleken onjuistheden een variabele boete van 10% van de boetegrondslag (de schade) wordt gehanteerd, wordt de betaalverzuimboete bij pga-situaties vastgezet op 80% of 100% van het absolute, wettelijk maximumbedrag van artikel 67c AWR (€ 5.278). Deze standaardisering kan in sommige gevallen forse boeten tot gevolg hebben die ver uitstijgen boven het belastingschadebedrag, vooral als de bijtellingscorrectie – bijvoorbeeld als gevolg van een lage cataloguswaarde van de auto of een laag bijtellingspercentage – relatief gering is.

Voorbeeld: als het voordeel uit het privé-gebruik van een auto met een cataloguswaarde van € 20.000 ten onrechte niet wordt bijgeteld, dan bedraagt het belastingnadeel € 2.100 (uitgaande van een bijtellingspercentage van 25% en een belastingtarief van 42%). Dit leidt vervolgens tot een verzuimboete van € 4.222 (80% van € 5.278), terwijl in een normaal geval van een achteraf gebleken onjuistheid de verzuimboete € 210 (10% van € 2.100) zou bedragen.

De betaalverzuimboete wegens het niet bijtellen van het voordeel uit pga is in dit voorbeeld dus ruim *twintig* keer zo hoog als een reguliere betaalverzuimboete. Deze verzwarende zou gegrond kunnen zijn op een bepaalde vorm van verhoogde verwijtbaarheid in uitzonderingsgevallen, vergelijkbaar met wat ik hiervoor over vergrijpbeboeting heb gesteld. Maar bij vergrijpboeten bedraagt de “verzwarringsfactor” vanwege de mate van verwijtbaarheid hooguit 4 (25% in normale gevallen van grove schuld versus maximaal 100% in bepaalde, zeer verwijtbare pga-gevallen). Als ik deze factor toe zou passen om de bovengrens van de pga-verzuimboete vast te stellen, dan zou deze dus maximaal € 840 (4 keer € 210) mogen bedragen. Deze bovengrens zou in sommige gevallen opgetrokken kunnen worden door het schade-element of het impactelement. De geobjectiveerde schade bedraagt in het voorbeeld inderdaad meer dan € 840, namelijk € 2.100, zodat in voorkomende gevallen de bovengrens als gevolg van het schade-element inderdaad in opwaartse richting zou kunnen worden bijgesteld.

De verzuimboete in het voorbeeld bedraagt echter € 4.222 en niet € 2.100. Aangezien dit excedent gelet op het voorgaande niet gegrond kan zijn op de mate van verwijtbaarheid of de omvang van de schade, kan er nog maar één reden mogelijk zijn voor een verzuimboete die uitgaat boven wat maximaal vergolden mag worden, namelijk de impact van de beboetbare gedraging.

De maatschappelijke onrust (de *impact*) van een individueel geval van het ten onrechte niet bijtellen van pga lijkt mij echter – ongeacht de ernst van het specifieke geval, verzuim of vergrijp – vrij beperkt, zo niet zelfs nihil. In ieder geval geeft het geen afdoende verklaring voor de hoge verzuimboeten voor zover deze uitgaan boven het belastingnadeel. Ik vind het dan ook geraden om het boetebeleid op dit punt te heroverwegen.

#### *Preventie*

Vermoedelijk werd er altijd al veel gefraudeerd met het autokostenforfait oftewel de bijtelling wegens pga. In de jaren vóór 2006, toen de bijtelling in de inkomstenbelasting moest plaatsvinden, waren de toezichtmogelijkheden voor de Belastingdienst gering. Contra-informatie kon veelal niet aan de frauderende werknemer worden gekoppeld. Door de regeling voor pga met ingang van 2006 grotendeels te verplaatsen naar de loonbelasting – met de bijbehorende introductie van het aanvragen van een verklaring ‘geen privé-gebruik’ – kwam daar verandering in. De Belastingdienst kon door middel van het afgeven van deze verklaringen een populatie van niet-bijtellers met bijbehorende kentekengegevens opbouwen waarop effectief toezicht kon worden uitgeoefend. Dit effectievere toezicht bevestigde vervolgens het vermoeden dat veel privé-gebruik niet werd aangegeven. Vandaar dat de staatssecretaris het strengere boetebeleid voor pga heeft afgekondigd, vooral ter afschrikking van degenen die ten onrechte nog niet tot bijtelling waren overgegaan.

Preventie vormde dus een belangrijke doelstelling van het verzwaarde boeteregime. Vanuit het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst is dit zwaardere boetebeleid dan ook erg actief gecommuniceerd, zowel algemeen (via persberichten,

handboeken etc.) als individueel, bijvoorbeeld bij de aanvraag van een verklaring 'geen privé-gebruik'. Daarbij werd eveneens gerefereerd aan het toezicht met gebruikmaking van camerabeelden, parkeergegevens en verkeersboeten. Dit vergrootte de afschrikbaarheid van de doelgroep en werd tegelijkertijd ingespeeld op de (verhoogde) pakkans (zie onderdeel 6.3.2.7).

Het accent bij het zwaardere boeteregime ligt dus voor wat betreft preventiedoeleinden vooral op het generaal-preventieve effect. Voor de individuele straftoemeting heeft dit tot gevolg dat de verzwaarde norm bij tijd en wijle bevestigd moet worden, wil zij effectief blijven. Hoge boeten dus, anders erodeert de norm. Maar ik vraag me af of dit ook opgaat voor hoge boeten die ver boven een redelijke vergeldingsgrens uitkomen.

#### *Waardering en weging*

De algemene waardering van strafverzwaring bij pga heb ik hiervoor reeds behandeld. Deze is terug te vinden in de paragrafen 24 (verzuim) en 28 (vergrijp) van het BBBB, waarbij ik opmerk dat het verzuimboetebeleid soms steviger uitpakt dan het vergrijpboetebeleid. Ten aanzien van de keuze tussen een verzuim- of vergrijpboete is in paragraaf 15 BBBB een bijzondere passage opgenomen. Deze passage van paragraaf 15, lid 2b – die specifiek in verband met het zwaardere pga-boetebeleid is geïntroduceerd – luidt als volgt: 'Indien het opleggen van een vergrijpboete tot een lager boetebedrag voor hetzelfde feit zou leiden dan het opleggen van een verzuimboete dan kiest de inspecteur voor het opleggen van de hogere verzuimboete'. De staatssecretaris heeft een en ander als volgt toegelicht:

*"Als er ten onrechte geen bijtelling heeft plaatsgevonden voor het privégebruik auto van de zaak kan een (verzuim) boete van maximaal € 4920 worden opgelegd. Daarnaast is er de mogelijkheid tot een nog hogere (vergrijp)boete bij ontduiken van grote bedragen door bijvoorbeeld het vervalsen van een rittenadministratie."*<sup>91</sup>

Uit deze toelichting trek ik de conclusie dat de inspecteur zich in eerste instantie richt op de mogelijkheid van het opleggen van een verzuimboete. Slechts als het vergrijpboetebedrag in een individueel geval hoger uitpakt dan een verzuimboete – bijvoorbeeld als de cataloguswaarde van de auto vrij hoog is – dan wordt de hogere vergrijpboete overwogen. Gezien de massaliteit van het aantal geconstateerde overtredingen kan ik dit begrijpen. Het scheelt nogal of je voor het opleggen van boete een tijdrovend schuldonderzoek moet uitvoeren of niet. Maar uit het oogpunt van rechtsbescherming zet ik vraagtekens bij de hiervoor omschreven gang van zaken. Er worden immers forse verzuimboeten opgelegd in evidente gevallen van opzet of grove schuld. Dit klemmt temeer daar waar de verzuimboete niet langer gedragen wordt door enig strafdoel. Het verdient naar mijn mening dan ook aanbeveling om dergelijke hoge verzuimboeten op zijn minst vooraf aan te kondigen

91 Zie onderdeel 9.1.4 van het eindejaarsbericht van 2010 (<http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2009/12/31/eerste-kamer-stemt-in-met-belastingplan.html>).

en daarbij de belastingplichtige in de gelegenheid te stellen zijn zienswijze naar voren te brengen (vgl. artikel 5:48 en 5:50 Awb).

Een ander aspect dat van belang is bij de weging van de hoge pga-boeten, is de vrijwillige verbetering. In paragraaf 5 en 24a van het BBBB is de vrijwillige verbetering nader uitgewerkt. Hoewel de tekst van deze paragrafen niet echt geschreven lijkt te zijn voor de werknemer, ben ik van mening dat deze strafmatiging vanwege het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel ook in pga-situaties zou moeten gelden.<sup>92</sup> Dit betekent dat de werknemer die spontaan richting de inspecteur kenbaar maakt dat hij ten onrechte niet bijtelt (of laat bijtellen), over het algemeen niet beboet zal worden (zie de criteria in het derde lid van paragraaf 24a BBBB; meer over de vrijwillige verbetering in onderdeel 6.4.5.2).<sup>93</sup> Overigens zou het soepele vrijwillige verbeteringenregime bij overtredingen in de betalingsfeer (artikelen 67c en 67f AWR) naar mijn mening ook moeten gelden wanneer de werknemer een verplichte melding doet in het kader van artikel 10a AWR (zie de artikelen 8 en 9 UB LB 1965).

#### *Strafrecht*

In het fiscale strafrecht is artikel 69a AWR de pendant van de artikelen 67c en 67f AWR. Deze bepaling is met ingang van 1 januari 2014 in werking getreden en is bij mijn weten tot op heden nog niet toegepast in pga-situaties. Wellicht dat artikel 69, lid 2 AWR in een bepaalde deelnemingsvorm ten laste kan worden gelegd, maar het strafvorderingsbeleid van het OM ten aanzien van deze bepaling is mij niet bekend. Hetzelfde geldt voor de fiscaal-strafrechtelijke overtredingen van artikel 68, lid 1, letter a of c, AWR, met dien verstande dat deze beide bepalingen wellicht direct richting de werknemer ingeroepen zouden kunnen worden.

Eerder wees ik erop dat een rechtvaardiging van de hogere pga-boeten onder andere mogelijk gevonden kan worden in het feit dat een werknemer de werkgever op het verkeerde been zet; hij misbruikt als belastingplichtige de inhoudingsplichtige als een soort 'willoos werktuig' om naar een te laag bedrag aangifte te doen en te betalen. In feite kan gesproken worden van een bepaalde vorm van doen plegen. Ik kan mij voorstellen dat sommige gevallen waarin de werknemer de werkgever echt op grove wijze om de tuin leidt – bijvoorbeeld door een vervalste kilometeradministratie te overleggen, door andere werknemers in het verhaal te betrekken of door civielrechtelijke afspraken te omzeilen – het doen plegen een zeker strafverzwarend element bevat. In de strafrechtspraak zijn enkele voorbeelden te vinden van doen plegen waarbij een dergelijke ernstige wijze van doen plegen – het moedwillig

92 Overigens zou dit ook afgeleid kunnen worden uit het zesde lid van paragraaf 24a BBBB, zij het dat de kwalificatie van 'een verzuim' mijns inziens achterwege kan blijven.

93 Dit leek ook te gelden in gevallen waarin de werkgever overgaat tot het indienen van correctieberichten met betrekking tot de bijtelling (zie paragraaf 24a, lid 5 BBBB, vervallen m.i.v. 1 januari 2016).



misbruiken van onwetenden die daardoor geschaad worden – als strafverzwarend werd aangemerkt.<sup>94</sup>

Een andere legitimatie voor de strafverzwaring bij het ten onrechte niet aangeven van het pga betreft het vervalsen van een rittenregistratie. Zoals gezegd kan de werknemer hiervoor in bepaalde gevallen wellicht zelfstandig strafrechtelijk vervolgd worden (artikel 68, lid 1, letter a of c AWR jo. artikel 69, lid 1 AWR, of eventueel artikel 225 Sr). Als een dergelijke vervalsing samengaat met het doen plegen van het (deels) niet aangeven (artikel 69, lid 1 AWR) of (deels) niet betalen van de verschuldigde belasting (artikel 69a AWR), dan zou gesproken kunnen worden van een zekere vorm van samenloop. In sommige gevallen zou dan het hoogte strafmaximum van de delicten met een derde verhoogd kunnen worden (artikel 57, lid 2 Sr, zie over samenloop, onderdeel 6.4.7.2), dat weer een reden voor het OM zou kunnen zijn om de strafeis ook met een derde te verhogen.

#### 6.4.3 De persoon van de dader (Wie)

Voordat de verschillende persoonlijke omstandigheden worden behandeld, wordt allereerst stilgestaan bij een algemene bepaling in het Wetboek van Strafrecht die voorschriften geeft voor het in aanmerking nemen van de persoon van de dader betreffende omstandigheden: artikel 50 Sr. Dit artikel bepaalt dat 'persoonlijke omstandigheden waardoor de strafbaarheid uitgesloten, verminderd of verhoogd wordt' alleen gelden voor de dader of de medeplichtige op wie die persoonlijke omstandigheden betrekking hebben. Dit betekent bijvoorbeeld dat een medepleger van verduistering geen beroep kan doen op de ontoerekeningsvatbaarheid van een andere medepleger maar ook dat hij niet zwaarder kan worden gestraft als bij de andere medepleger sprake is van recidive.<sup>95</sup> Het moet voor wat betreft de strafbeïnvloedende omstandigheden dus gaan om persoonlijke, wettelijke strafverminderende of strafverzwarende factoren.

Het fiscale bestuurlijke boeterecht kent geen met artikel 50 Sr vergelijkbare bepaling. Dat zou kunnen betekenen dat persoonlijke, strafbeïnvloedende omstandigheden die de pleger (de belastingplichtige) betreffen mogelijk ook doorwerken naar mededaders of medeplichtigen van fiscaal beboetbare feiten. Dat lijkt me ongewenst en in strijd met het recht. Naar mijn mening zou een passage in het BBBB analoog aan artikel 50 Sr aan te raden zijn, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt tussen wettelijke en niet-wettelijke omstandigheden. Daarbij zou verwezen kunnen worden naar een uitspraak van de Hoge Raad in een fiscale strafzaak waarin een medeplichtige een beroep doet op de inkeer van de belastingplichtige. De Hoge Raad ging daarbij in op de persoonlijke dimensie van inkeer met als gevolg dat de medeplichtige daarvan geen direct profijt kon hebben en oordeelde vervolgens dat 'bijzondere omstandigheden, waarbij te denken is aan een inkeer die is bevorderd door de medeplichtige [...] tot een ander oordeel [kunnen]

94 Voorbeelden: Rechtbank Amsterdam 5 december 2008 (ECLI:NL:RBAMS:2008:BH4297), Rechtbank Middelburg 12 februari 2003 (ECLI:NL:RBMID:2003:AF4982).

95 T&C Sr, artikel 50, aantekening 1.

leiden'.<sup>96</sup> Deze lijn trok de Hoge Raad overigens op een later moment ook door naar feitelijk leidinggevers.<sup>97</sup>

#### 6.4.3.1 Recidive

##### *Omschrijving*

Recidive is al eeuwenlang een bekend fenomeen binnen het fiscale boeterecht. Zo was in de Wet op de Personeele Belasting van 1806 een recidiveregeling opgenomen. Artikel 24 van deze wet schreef voor dat in geval van recidive de boete verdubbeld werd (zie hoofdstuk 2, onderdelen 2.3.3 en 2.9.3.3 onder b). De huidige recidiveregeling van het BBBB, die ook uitgaat van een verdubbeling van de boete, is hier overduidelijk op geënt.

Volgens het BBBB is sprake van recidive als 'belanghebbende voor hetzelfde belastingmiddel reeds eerder een vergrijpboete of een straf is opgelegd' (paragraaf 8, lid 2 BBBB). De recidiveregeling van paragraaf 8 BBBB is vrij uitgebreid en richt zich specifiek tot de persoon van de dader die voor de tweede keer 'in de fout gaat'. Zo is de regeling vrij dwingend geformuleerd: de inspecteur 'moet' er rekening mee houden (lid 2) en is het uitgangspunt dat de standaardvergrijpboete verdubbeld wordt (lid 3 en 4). Daarnaast wordt uitleg gegeven over het begrip (eerdere) 'straf' en het gevolg van het verval van een eerdere vergrijpboete (lid 5 en 7). Ook geldt een maximale termijn van 5 jaar vanaf de eerdere bestraffing waarbinnen de recidive moet hebben plaatsgevonden (lid 6).

De recidiveregeling van paragraaf 8 BBBB geldt overigens niet voor verzuimboeten (zie het eerste lid van paragraaf 8). Verzuimboeten hebben een eigen recidiveregeling; voorheen in de vorm van vaste verzuimenreeksen,<sup>98</sup> vanaf 2009 voornamelijk alleen bij stelselmatig verzuim dat te kwalificeren is als 'uitzonderlijk geval' (zie bijvoorbeeld paragraaf 21, lid 6 BBBB).

##### *Strafdoelen*

Bij mijn weten hebben de fiscale wetgever en beleidsmaker zich in het verleden nooit expliciet uitgelaten over het doel van het aanmerken van recidive als grond voor het verhogen van fiscale bestuurlijke boeten. De strafwetgever heeft dit bij de introductie van de algemene recidiveregeling van artikel 43a Sr wel gedaan.<sup>99</sup> Naar mijn mening kan op grond van de discussie die heeft plaatsgevonden rondom de introductie van deze bepaling de strafverzwaring op grond van recidive vanuit twee gezichtspunten worden verklaard. Enerzijds vanuit de dader: hij is opnieuw in de fout gegaan terwijl hij eerder op een vergelijkbare fout gewezen is. Dat maakt de herhaling van zijn strafbare gedrag meer verwijtbaar. Anderzijds speelt de visie

<sup>96</sup> Hoge Raad 22 mei 2001, r.o. 3.4, ECLI:NL:HR:2001:AB1761 (NJ 2001, 698).

<sup>97</sup> Hoge Raad 19 december 2006, r.o. 3.5, ECLI:NL:HR:2006:AY6710 (NJ 2007, 411, met noot Schalken).

<sup>98</sup> Deze zijn nog in herkenbare vorm te vinden in de paragrafen 31b en 32.

<sup>99</sup> Zie Schuyt, T&C Sr, artikel 43a, aantekening 5 en Schuyt, p. 117-123.

vanuit het gezichtspunt van de handhaver een rol: de vorige straf heeft blijkbaar niet het beoogde, speciaal-preventieve effect gehad. Een hogere straf zal daarom wellicht wél de gewenste preventieve werking hebben. Verwijtbaarheid en speciale preventie werken dus beide strafopdrijvend bij recidive.

Als bijkomend strafdoel zou ook nog de generale preventie genoemd kunnen worden. Door een generieke recidiveregeling bij beleid af te kondigen wordt het publiek immers gewezen op deze algemene strafverzwaringgrond; het beleid beoogt afschrikwekkend te zijn voor eenieder die op het punt staat om in herhaling te vallen. Bij de individuele straftoemeting zal deze algemene strafverzwarende norm in voorkomende gevallen bevestigd moeten worden.

#### *Waardering en weging*

In verzuimsituaties is de door de regelgever gegeven waardering van recidive na het afschaffen van de verzuimenreeksen niet bijzonder helder meer. Strafverzwaring is afhankelijk gemaakt van de open norm 'stelselmatigheid' – de rechter zal dit begrip nader moeten duiden<sup>100</sup> – en referentieperiodes waarin deze stelselmatigheid zou moeten blijken, zijn daarbij niet gegeven. Ook gaat het BBBB niet in op de hoogte van de boete in geval van stelselmatigheid, terwijl de bandbreedte tussen de standaard verzuimboete en het wettelijk maximum relatief groot kan zijn. Deze open normering van het recidivebegrip bij verzuimen kan een spanning opleveren uit het oogpunt van rechtszekerheid. Het valt op voorhand dan ook niet te zeggen of en hoe de strafdoelen verwijtbaarheid en preventie de hoogte van de verzuimboete bij recidive bepalen.

Het beleidsmatige verschil tussen de behandeling van vergrijpen en verzuimen voor wat betreft recidive levert naar mijn mening een inconsistentie op die zich moeilijk laat verklaren, vooral daar waar de verzuim- en vergrijpboetebepalingen zien op dezelfde feiten (vgl. artikel 67a en 67d AWR en artikel 67c en 67f AWR). Daarnaast is niet duidelijk hoe beide recidiveregelingen zich tot elkaar verhouden wanneer een verzuim wordt gevolgd door een vergelijkbaar vergrijp en vice versa.

Bij recidive in vergrijpgevallen is, zoals opgemerkt, paragraaf 8 van het BBBB van toepassing. Hoewel deze paragraaf voorschrijft dat de inspecteur rekening 'moet' houden met recidive (lid 2), wordt in het derde en vierde dit weer enigszins genuanceerd door te stellen dat de inspecteur de boete 'kan' verdubbelen. Als sprake is van grove schuld dan mag de inspecteur maximaal 50% opleggen en in geval van opzet 100%.<sup>101</sup> De waardering van recidive als strafverzwarende omstandigheid is daarmee veelal een gegeven, omdat de inspecteur deze percentages over het algemeen pleegt te volgen.

Hoe verhoudt het voorgaande zich nu tot de bovengrens voor vergelding? Als immers de mate van verwijtbaarheid vaststaat, dan kan de bovengrens alleen naar boven bijgesteld worden in verband met de omvang van de schade of de maat-

<sup>100</sup> Zo kwalificeerde Hof Amsterdam een vijfde verzuim binnen de 'oude' verzuimenreeks als stelselmatig (Hof Amsterdam 9 december 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BO9334).

<sup>101</sup> Als de vergrijpboeten betrekking hebben op verzwegen box 3-inkomen, dan worden deze percentages verdrievoudigd (zie lid 3 en 4 van paragraaf 8 BBBB).

schappelijke impact. Preventiedoeleinden zijn immers slechts van belang *binnen* de gegeven straftoemingsruimte *nadat* de bovengrens voor vergelding is vastgesteld. Vaak zal echter in een doorsnee recidivegeval de schade en impact niet van doorslaggevend belang zijn. Een verklaring voor strafverzwaring bij vergrijpboeten op grond van recidive zal dan gezocht moet worden in een zekere hogere mate van verwijtbaarheid dan de reeds geconstateerde grove schuld of opzet. Want daar waar de feiten en omstandigheden die leiden tot het aannemen van grove schuld of opzet zich vooral manifesteren op of rond het moment van het begaan van het beboetbare feit, daar is voor de feitelijke verwijtbaarheid in het kader van de straftoemeting het totale feitensubstraat van belang, met inbegrip van het eerdere begane beboetbare feit. Deze finale, zwaardere straftoemetingsschuld (zie onderdeel 6.3.2.1) zou naar mijn mening dus een grond kunnen vormen voor de strafverzwaring van vergrijpboeten in geval van recidive.

#### *Strafrecht*

Ook het Wetboek van Strafrecht kent een zeker onderscheid tussen de zwaardere misdrijven en lichtere overtredingen voor de mate van strafverzwaring die op grond van recidive kan worden toegepast. De algemene recidivebepaling van artikel 43a, die zich richt op misdrijven, hanteert daarbij eveneens een referentieperiode van vijf jaren (vgl. paragraaf 8, lid 6 BBBB).

Maar het aantal verschillen tussen de strafrechtelijke recidiveregelingen en de recidivebepalingen van het BBBB is groter. Zo ziet artikel 43 Sr op het verhogen van het wettelijke strafmaximum en niet (direct) op het verhogen van de op te leggen straf. Daarvoor zal de officier van justitie de recidive in de tenlastelegging moeten opnemen waarna het aan de strafrechter is om daarmee al dan niet rekening te houden.<sup>102</sup>

In de Aanwijzing kader voor strafvordering en OM-afdoeningen<sup>103</sup> zijn algemene uitgangspunten opgenomen voor strafvordering en straftoemeting, ook met betrekking tot de algemene recidive-regeling van artikel 43a en 43b Sr. Zo wordt de te vorderen straf met 50% verhoogd als sprake is van recidive binnen een periode van twee tot vijf jaren na het begaan van het eerdere feit. Daarnaast wordt een zwaardere sanctiemoдалiteit overwogen – zoals een taakstraf in plaats van een geldboete – als de recidive plaatsvindt binnen twee jaren. Voor veelplegers en stelselmatige daders geldt in het algemeen een verhoogde strafeis van (minimaal ) 100%. Een verdubbeling van de straf dus. Opgemerkt wordt dat het BBBB eveneens een verdubbeling van de vergrijpboete voorschrijft, met dien verstande dat geen sprake hoeft te zijn van een stelselmatige dader of veelpleger.

Een ander verschil tussen beide rechtsgebieden betreft de strafverzwaring. Volgens artikel 43a Sr wordt het strafmaximum met een derde verhoogd, terwijl de fiscale vergrijpboeten worden verdubbeld. Daarbij merk ik op dat artikel 43a Sr uitsluitend

<sup>102</sup> Zie voor een voorbeeld van de uitwerking van (verzwaarde) recidive bij het formuleren van de strafeis inzake valsheid in geschrifte: Richtlijn voor strafvordering valsheid in geschrifte 1 maart 2015, 2015R042, Stcrt. 2015, 4413.

<sup>103</sup> Aanwijzing van 1 maart 2015, 2015A001, Stcrt. 2015, 4952.

handelt over verzwaring van gevangenisstraf en bijvoorbeeld niet over de verhoging van geldboeten.<sup>104</sup> Ook is er een verschil met betrekking tot de aanvang van de referentieperiode. Bij vergrijpboeten gaat deze periode lopen op het moment van de eerdere boete- of strafoplegging (lid 6, paragraaf 8 BBBB); artikel 43a Sr gaat uit van het in kracht van gewijsde gaan van de eerdere veroordeling en kan dus veel langer zijn dan vijf jaren. Daarentegen kent het BBBB weer een ambtshalve correctiemogelijkheid als achteraf blijkt dat de eerdere vergrijpboete vervalt vanwege gebrek aan bewijs van opzet of grove schuld.<sup>105, 106, 107</sup>

Een gelijkenis tussen de recidiveregeling van artikel 43a Sr en paragraaf 8 BBBB betreft de notie dat de opvolgende strafwaardige gedragingen enigszins vergelijkbaar moeten zijn. In artikel 43a gaat het om delicten die 'soortgelijk' zijn en het BBBB heeft het over 'hetzelfde belastingmiddel'. Beide regelingen geven echter voldoende stof tot nadenken voor wat betreft de range van delicten die aan elkaar verwant zijn. Zo kun je vraagtekens zetten bij de opsommingen van de 'soortgelijke delicten' van artikel 43b Sr. In hoeverre is bijvoorbeeld het opzettelijk verkopen van schadelijke waren (artikel 174 Sr) soortgelijk aan valsheid in geschrifte (artikel 225 Sr)? Aan de andere kant lijkt de definitie in het BBBB in bepaalde gevallen weer te beperkt. Want waarom zou een ondernemer die zijn eenmanszaak omzet in een BV, buiten de recidiveregeling moeten vallen als hij eerst onjuiste aangiften doet voor de inkomstenbelasting en over een later belastingjaar exact hetzelfde doet maar dan met betrekking tot de vennootschapsbelasting? Voorheen voorzag het VAB 1993 nog in de zogeheten 'kruislingse recidive' – recidive met betrekking tot verschillende belastingmiddelen – maar deze recidive-variant is met de komst van het BBBB 1998 verdwenen.<sup>108</sup>

Naast de algemene recidiveregeling van de artikelen 43a en 43b Sr kent het Wetboek van Strafrecht ook enkele bijzondere, delictspecifieke recidivebepalingen voor lichte misdrijven en overtredingen.<sup>109</sup> De meeste van deze bepalingen met betrekking tot lichte misdrijven zien op het opleggen van een bijkomende straf in de vorm van ontzetting van uitoefening van beroep. Bij recidive van bepaalde strafrechtelijke

104 De termijn van vijf jaren wordt volgens de tweede volzin van artikel 43a Sr dan ook verlengd met de periode dat de recidivist in detentie zat.

105 Het strafrecht kent echter als het ware een correctiemogelijkheid *vooraf*, namelijk de voorwaardelijke strafoplegging ter *voorkoming* van recidive.

106 Zie het zevende lid van paragraaf 8 BBBB. Deze bepaling zou naar mijn mening betrekking moeten hebben op alle gevallen waarin een vergrijpboete wordt vernietigd, ongeacht de aanleiding. Dus ook bijvoorbeeld in gevallen van vernietiging op formele gronden, gebrek aan bewijs van andere delictsbestanddelen dan de verwijtbaarheid en de aanwezigheid van strafuitsluitingsgronden.

107 Opgemerkt wordt dat deze correctiemogelijkheid gaat over *ambtshalve* actie van de zijde van de inspecteur. Vandaar dat de bepaling zich slechts richt tot verval van vergrijpboeten en niet tot verval van een strafmodaliteit die niet door *de inspecteur* is opgelegd. Met andere woorden, ook andere eerdere straffen dan vergrijpboeten die naderhand zijn vervallen – voor zover deze geleid hebben tot verhoging van de vergrijpboete – zijn mijns inziens aanleiding om de strafverzwaring van een vergrijpboete te herzien, zij het dat dit door belanghebbende of door de andere bestraffende instantie aan de inspecteur zal moeten worden medegedeeld.

108 Zie ook Hof Amsterdam 19 mei 2016 (ECLI:NL:GHAMS:2016:2024).

109 Zie voor een overzicht: Schuyt, T&C Sr, artikel 43a, aantekening 2b.

overtredingen is soms, naast een (hogere) vrijheidsstraf, ook een hogere geld-boetecategorie van toepassing.<sup>110</sup> Veelal wordt een referentieperiode van een of twee jaren gehanteerd die ingaat na de veroordeling voor hetzelfde strafbare feit. Overigens lijken deze vrij gedetailleerde recidivebepalingen in bijna geen enkel opzicht op de open recidivenormen van het BBBB voor verzuimen. Alleen het vereiste dat het om hetzelfde overtreden voorschrift moet gaan, geldt voor beide typen regelgeving.

Overigens kent het strafvorderingsbeleid van het OM, net als fiscale verzuimen, een specifieke regeling voor stelselmatige daders.<sup>111</sup> Daarin wordt onder andere een definitie gegeven van een (zeer actieve) veelpleger, waarbij ook ingegaan wordt op het aantal misdrijven dat de veelpleger in het verleden heeft begaan. Voor een zeer actieve veelpleger die als stelselmatige dader kan worden aangemerkt gaat het dan om *tien* geverbaliseerde misdrijven in de afgelopen vijf jaren. Ter vergelijking: een belastingplichtige is al stelselmatig in verzuim als hij *vijf* keer zijn verplichting niet is nagekomen.<sup>112</sup> Dit verschil in aantal misdrijvingen tussen het strafrecht en het bestuurlijke boeterecht bij het aanmerken als 'stelselmatig' is aanzienlijk.

Een andere vorm van zwaardere bestraffing van repeterend strafwaardig gedrag betreft de gewoontemisdrijven. Voor sommige strafrechtelijke delicten geldt namelijk een hoger strafmaximum als de betrokkene een gewoonte maakt van het specifieke, bij wet strafbaar gesteld, gedrag.<sup>113</sup> Zo kan degene die een gewoonte maakt van opzetheling (artikel 417 Sr), een langere vrijheidsstraf tegemoet zien (zes jaren in plaats van vier jaren, artikel 416 Sr). Ook voor gewoontewitwassen (artikel 420ter Sr) kan een langere vrijheidsbenemende straf worden opgelegd. Daarnaast kent ook de Wet op de economische delicten een strafverzwarringsgrond voor het uit gewoonte plegen van economische delicten (artikel 6, lid 1, ten derde, WED).

Bij strafverzwaring op grond van gewoonte gaat het om 'een pluraliteit van feiten die niet slechts toevallig op elkaar volgen, maar onderling in zeker verband staan en wel (objectief) wat de aard der feiten betreft en (subjectief) wat de gerichtheid van de psychische dader aangaat'.<sup>114</sup> Gewoonte onderscheid zich dus van recidive en stelselmatigheid door het *verband* tussen de verschillende strafbare feiten, waarbij de intentie, de *neiging* om telkens het delict te plegen van belang is.<sup>115</sup>

Hiervoor is ingegaan op recidiveregelingen die bij wet of een beleidsregel zijn voorgeschreven. Strafverhoging op grond van (een vorm van) recidive kan echter ook plaatsvinden buiten deze regelgeving om. Zo kunnen strafbare feiten die langer dan vijf jaren geleden hebben plaatsgevonden toch aanleiding vormen voor een

110 Zie artikel 426, lid 2 en artikel 436, lid 3 Sr.

111 Zie de Richtlijn voor strafvordering bij meerderjarige veelplegers (in het bijzonder de vordering van de ISD-maatregel bij stelselmatige daders), 2013R017, Stcrt. 2013, nr. 35061.

112 Hof Amsterdam 9 december 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BO9334.

113 Zie voor enkele voorbeelden uit het commune strafrecht artikel 137c Sr (beledigen) en artikel 137d Sr (haatzaaien).

114 Hazewinkel-Suringa, p. 122.

115 Mul, T&C Sr, artikel 417, aantekening 7.

hogere, door het OM te vorderen straf.<sup>116</sup> Bij fiscale verzuimboeting kan bijvoorbeeld ook gedacht worden aan het meewegen van eerdere gevallen van het te laat indienen van een aangifte, terwijl de aanmaningstermijn nog niet is verstreken (de belastingplichtige is dan wel te laat, maar nog niet in verzuim).

#### 6.4.3.2 Aangifteverzuimen vennootschapsbelasting (rechtspersonen)

##### Omschrijving

In het BBBB is met ingang van 1 januari 2009<sup>117</sup> voor het eerst onderscheid gemaakt naar aangifteverzuimen in de vennootschapsbelasting en overige aanslagbelastingen. Het tweede lid van paragraaf 21 bepaalde de standaardboete voor alle aanslagbelastingen op € 226 (20% van het toen geldende wettelijk maximum van € 1.134). Voor aangifteverzuimen binnen de vennootschapsbelasting gold in afwijking van de standaardboete een hogere boete van € 567 (50% van het toen geldende wettelijke maximum).

Met het onderscheid naar belastingmiddel werd een onderscheid naar het type persoon van de dader beoogd. Zo stelde de staatssecretaris ter rechtvaardiging van dit onderscheid dat “Vpb-plichtigen een professionele groep vormen” en dat “dit beeld bij IB-plichtigen meer divers [is]”.<sup>118</sup> De strafverzwarende werking lijkt dus gebaseerd te zijn op een soort verhoogde aansprakelijkheid: van lichamen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting mag blijkbaar worden aangenomen dat zij, gezien hun doorgaans grotere mate van professionaliteit, beter in staat worden geacht te zijn om aan hun aangifteverplichting te voldoen dan personen die aangifteplichtig zijn voor de inkomsten-, schenk-, of erfbelasting. Naar mijn mening moet daarbij onder ‘professionaliteit’ een bepaalde (hogere) mate van georganiseerde, financiële en fiscale deskundigheid worden verstaan.

De vraag is overigens of de staatssecretaris het juiste middel heeft gekozen om zijn doel – het zwaarder bestraffen van personen met een verhoogde financiële en fiscale professionaliteit – te bereiken, zou er al voldoende verband bestaan tussen doel en middel. Ik betwijfel namelijk of de mate van financiële en fiscale deskundigheid van invloed is op het al dan niet tijdig doen van aangifte. Ook een hoogleraar formeel belastingrecht kan simpelweg ‘vergeten’ tijdig aangifte te doen.<sup>119</sup> Daar komt bij dat de verplichting met betrekking tot het tijdig doen van aangifte voor aanslagbelastingen duidelijk wordt gecommuniceerd in de aangiftebrief en herinneringen en aanmaningen.

Professionaliteit kan echter ook samenhangen met de grootte van een organisatie. Maar ook een grote organisatie met veel deskundigheid hoeft niet echt bevorderend te zijn voor de snelheid waarmee een aangifte voor de vennootschapsbelasting wordt samengesteld en ingediend. Bij het opstellen en indienen van de aangifte vennootschapsbelasting van een gemiddeld concern zijn immers vaak veel personen betrokken, zowel intern als extern. Denk daarbij aan boekhouders, controllers, directieleden, accountants, belastingadviseurs etc. De (vaak verplicht volgtijdelijke)

<sup>116</sup> Zie onder meer de eerdergenoemde Aanwijzing kader voor strafvordering en OM-afdoeningen.

<sup>117</sup> Besluit van 9 december 2008, nr. CPP2008/2386M, Stcrt. 2008, nr. 247.

<sup>118</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2009–2010, 32 128, nr. 20, p. 14.

<sup>119</sup> Het betreft hier een willekeurig gekozen voorbeeld...

afstemming tussen al deze personen kan zeer vertragend werken. Kortgezegd, een grote organisatie maakt nog niet per se een goede organisatie.

#### *Strafdoelen*

Van een belastingplichtige die goed is geïnformeerd over een specifieke verplichting en die daarnaast ook nog wordt ondersteund door een specifiek deskundige organisatie, kan een hogere mate van zorgvuldigheid worden gevergd dan van een individuele fiscale leek. De spreekwoordelijke lat ligt nu eenmaal hoger bij de deskundige. Gaat de professionele belastingplichtige toch over de schreef, dan is hem dat zwaarder aan te rekenen dan wanneer een fiscale leek zijn aangifte niet tijdig doet. Schending van de verhoogde zorgplicht leidt dus als het ware tot een hogere mate van verwijtbaarheid.

Deze hogere mate van verwijtbaarheid dient dus als uitgangspunt voor het bepalen van de bovengrens van de vergelding. Daarmee is overigens niet gezegd dat andere vergeldingsmaatstaven (en strafdoelen) geen rol spelen bij de hoge verzuimboete voor de vennootschapsbelasting. Zo is tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2010 – het wettelijk maximum van artikel 67a AWR werd toen verhoogd van € 1.134 naar € 4.920 – gerefereerd aan de schade als gevolg van aangifteverzuimen, in de vorm van de hoge kosten gemoeid met ambtshalve aanslagregeling en bezwaarbehandeling.<sup>120</sup> Daarnaast werden speciale en generale preventie – en de daarmee gepaard gaande normbevestiging – aangehaald ter onderbouwing van de verhoging van het wettelijke maximum.<sup>121</sup>

#### *Waardering en weging*

Met het Belastingplan 2010 is het wettelijk maximum van artikel 67a AWR, de verzuimboete op het niet of niet tijdig doen van een aangifte voor de aanslagbelastingen, verhoogd van € 1.134 naar € 4.920. Aldus werden de aangifteverzuimboeten, die het jaar daarvoor in het BBBB met een vast percentage werden gerelateerd aan het wettelijk maximum, ook verhoogd. De standaardboete zou dan € 984 (20% van het nieuwe wettelijke maximum) moeten bedragen en de verzuimboete voor de vennootschapsbelasting € 2.460 (50% van het wettelijke maximum). Uiteindelijk is na een motie van enkele Kamerleden de standaardboete teruggedraaid naar € 226, maar de verhoogde boete voor de vennootschapsbelasting bleef in stand.

De hoge boete van € 2.460 heeft tot veel rechtspraak geleid.<sup>122</sup> Daarbij kwam onder meer de vraag naar de rechtvaardiging van het beleidsmatige onderscheid tussen IB-ondernemers en (kleine) Vpb-ondernemers aan de orde. In de meeste hofuitspraken lijkt de rechter dit onderscheid echter te accepteren,<sup>123</sup> zij het dat in een individueel

120 Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 128, nr. 3, p. 34.

121 Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 128, nr. 10, p. 66-67.

122 Zie Poelmann (Forfaitair 2012/222). Hij geeft daarbij een catalogus van strafbeïnvloedende omstandigheden die de rechter tot dan toe heeft gehonoreerd.

123 Zie bijvoorbeeld: Hof Den Bosch 22 juni 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX0073.



geval de gelijkenis met een IB-ondernemer zo groot is dat dit grond oplevert voor – een mijns inziens terechte – matiging van de verzuimboete.<sup>124</sup>

#### *Strafrecht*

In het strafrecht is de term *Garantenstellung* gangbaar voor het duiden van een grotere verantwoordelijkheid die rust op een persoon met een bijzondere kwaliteit. Een *Garantenstellung* leidt veelal tot een verhoogde straf als gevolg van een verhoogde strafrechtelijke aansprakelijkheid (zie hierna onderdeel 6.4.3.4).<sup>125</sup>

Het bepaalde in het zevende lid van artikel 23 Sr zou kunnen wijzen op een verhoogde strafrechtelijke aansprakelijkheid voor rechtspersonen.<sup>126</sup> Volgens deze bepaling kan voor een rechtspersoon een hoger strafmaximum worden gehanteerd als de betreffende boetecategorie ‘geen passende bestraffing toelaat’. Strafverzwaring is dus geen automatisme.<sup>127</sup> Hoewel artikel 23 Sr ook ziet op de fiscale strafbepalingen van de AWR, is deze bepaling van gering belang voor het fiscale strafrecht. Dit komt enerzijds door het feit dat het binnen het fiscale boete- en strafrecht niet uitzonderlijk is dat delicten geacht worden te zijn gepleegd door rechtspersonen. Ook rechtspersonen kunnen drager zijn fiscale rechten en plichten, zoals al blijkt uit de vennootschapsbelasting. Anderzijds is de maximale geldstraf voor fiscale misdrijven (artikel 69 AWR) vaak niet in absolute zin begrensd, maar afhankelijk gemaakt van het door de misdraging veroorzaakte belastingnadeel. In voorkomende gevallen kan de maximale geldboete zelfs driemaal het belastingnadeel bedragen, waardoor er voldoende ruimte lijkt te zijn voor een passende geldstraf.

Het OM hanteert geen specifiek zwaarder strafvorderingsregime voor rechtspersonen binnen het fiscale strafrecht. Op enkele andere terreinen van bijzonder strafrecht gelden wel steviger boeteregels voor rechtspersonen, zoals voor delicten op het gebied van kansspelen<sup>128</sup> en milieu- en keurfeiten.<sup>129</sup> Ook differentieert het OM voor sommige economische delicten naar de grootte van het bedrijf. Zo wordt voor de hoogte van de strafeis voor delicten op het gebied van arbeidsomstandigheden

124 Zie bijvoorbeeld: Hof Den Bosch 13 juni 2014, r.o. 4.12, ECLI:NL:GHSHE:2014:1770.

125 Zoals een vrachtwagenchauffeur of een taxichauffeur die een verkeersdelict begaat (Hof Den Bosch 30 augustus 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX6182 en Hof Amsterdam 26 augustus 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BN5754).

126 En is in zoverre dus enigszins vergelijkbaar met het zwaardere verzuimboeteregime voor Vpb-plichtigen (zie ook: Hof Den Bosch 10 mei 2012, r.o. 4.17 en 4.18, ECLI:NL:GHSHE:2012:BW8599).

127 Zie bijvoorbeeld voor een geval waarin een rechtspersoon dood door schuld werd verweten: Hof Den Bosch 16 oktober 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BF9498.

128 Richtlijn handhaving wet op de kansspelen van juni 1997, Stcrt. 1997, nr. 137 (zie voor een bestuurlijke boetependant het Boeterichtsnoer in zgn. gokzuilzaken van 27 mei 2014 van de Kansspelautoriteit).

129 Richtlijn bestuurlijke strafbeschikkingsmilieu- en keurfeiten 1 januari 2014, [www.om.nl](http://www.om.nl).

een onderscheid gemaakt naar het aantal werknemers in dienst van de betrokken werkgever.<sup>130</sup>

#### 6.4.3.3 Eerste overtreding (first offender)

##### Omschrijving

In de vorige twee onderdelen refereerde ik al aan de vervanging die in het BBBB heeft plaatsgevonden van de verzuimenreeksen door een standaard boetesysteem, in het jaar daarop gevolgd door de invoering van een forse standaard verzuimboete voor het niet of niet tijdig indienen van de aangifte vennootschapsbelasting. Tegen de hoge aangifteverzuimboete voor de vennootschapsbelasting opgenomen in paragraaf 21, lid 3 van het BBBB is dan ook veel verweer gevoerd, onder andere over de afwezigheid van een genuanceerde verzuimenreeks.<sup>131</sup> Veel rechters hebben vervolgens dergelijke matigingsverweren, die veelal inhielden: 'ik ben slechts voor de eerste keer in verzuim', gehonoreerd.<sup>132</sup> Deze matigingsgrond kan in zekere zin als de strafverminderende tegenhanger van (strafverzwarende) recidive worden gezien. Het ziet eveneens op de persoon van de dader, een dader die wellicht kan worden getypeerd als een soort first offender (iemand met een blanco strafblad die voor de eerste keer over de schreef gaat).

Overigens merk ik op dat genoemde matigingsgrond in de rechtspraak zich met name voordoet bij aangifteverzuimen vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting (artikel 67a AWR jo. paragraaf 21 BBBB). Dat neemt overigens niet weg dat ook bij vergrijpboeten en overige verzuimboeten het first offender-schap boetematigend zou kunnen werken.

##### Strafdoelen

De term first offender wordt in de criminologie vaak in verband gebracht met jeugdcriminaliteit. Zo bevat de website van het Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum onder het kopje 'First offenders' slechts verwijzingen naar rapportages over jeugddelinquentie en jeugdcriminaliteit. Dit zou betekenen dat alleen jeugdigen first offenders zouden kunnen zijn. Dat is echter niet het geval. Ook volwassenen kunnen op enig moment voor de eerste keer in de fout gaan en toch voor strafvermindering in aanmerking komen.<sup>133</sup> Ik denk dan ook dat strafvermindering van first offenders in de fiscale boetesfeer niet zozeer verband houdt met gebrek aan kennis, een onderontwikkeld normbesef of (opvoedkundige) preventiedoeleinden, maar meer met het gegeven dat de betrokkene niet eerder met

130 Zie de Beleidsregels boeteoplegging arbeidsomstandighedenwetgeving (zie [www.overheid.nl](http://www.overheid.nl)) jo. de Richtlijn voor strafvordering Arbeidsomstandighedenwetgeving, 2014R006, Stcrt. 2014, 8279. De richtlijn knoopt voor de hoogte van de te vorderen geldboete aan bij de bestuurlijke boete volgens de boetestaffels van de genoemde beleidsregel.

131 Zie bijvoorbeeld Nent, TFB 2013/01.

132 Enkele voorbeelden: Hof Arnhem 24 april 2012 (ECLI:NL:GHARN:2012:BW5519), Hof Den Bosch 22 juni 2012 (ECLI:NL:GHSHE:2012:BX0073), Hof Den Haag 9 april 2013 (ECLI:NL:GHDHA:2013:CA2674) en Hof Den Bosch 13 juni 2014 (ECLI:NL:GHSHE:2014:1770).

133 Zie voor de veroordeling van een 60-jarige first offender: Rechtbank Roermond 2 december 2011, ECLI:NL:RBROE:2011:BU6572.

'justitie' in aanraking is geweest. In retrospectief opzicht dempt de aanwezigheid van een blanco strafblad dan als het ware de verwijtbaarheid als geheel. Met andere woorden, daar waar de recidivist bovengemiddeld verwijtbaar handelt, daar kan de first offender juist een minder dan gemiddeld verwijt worden gemaakt.

#### *Waardering en weging*

Hiervoor gaf ik al aan dat er de nodige rechtspraak is over de aangifteverzuimen voor aanslagbelastingen, en dan met name over de verzuimboete voor de vennootschapsbelasting. Uit deze rechtspraak valt echter niet eenvoudig te destilleren welke waarde moet worden toegekend aan strafvermindering als gevolg van een eerste verzuim. Vaak spelen verschillende strafverminderende omstandigheden een rol, zoals een geringe termijnoverschrijding of een negatief belastbaar bedrag, die bij het bepalen van de finale strafmaat vaak niet afzonderlijk plegen te worden toegevoegd.<sup>134</sup> Ook komt het voor dat bij de weging de hoge standaardverzuimboete in stand blijft, ondanks dat het een eerste verzuim betreft.

Als een rechter de hoge verzuimboete voor de vennootschapsbelasting – ondanks uitdrukkelijke strafmaatverweren – niet matigt, dan wordt dit vaak onderbouwd met een verwijzing naar het eerdere, slechte aangiftedrag. Er wordt dus een strafverzwarende omstandigheid opgevoerd voor het in stand laten van een voorgeprogrammeerde verzuimboete, een verzuimboete die eigenlijk bedoeld is voor 'standaard' gevallen, waar ook de first offenders onder vallen. Deze rechtspraak is naar mijn mening een reactie op het vervallen van de verzuimenreeksen. Tot 2009 werd namelijk een hoge reeks voor positieve aanslagen (€ 113, € 340, € 567, € 794 en € 1.134) en een lage reeks voor nihilaanslagen en aanslagen naar een negatief bedrag (€ 22, € 68, € 113, € 158 en € 226) gehanteerd. Zo werd zowel recidive als de hoogte van het bedrag van de aanslag automatisch meegewogen bij de straftoemeting. Het vervallen van de reeksen met ingang van 2009 had tot gevolg dat deze nuances verdwenen. De forse verhoging van de standaardboeten direct in het daaropvolgende jaar (2010) heeft dit effect vervolgens versterkt.

Voor het bepalen van de bovengrens van de vergelding merk ik op dat deze het niveau van de verwijtbaarheid kan overstijgen als de ontstane schade dit rechtvaardigt. Bij aangifteverzuimen in de aanslagbelastingen kan bijvoorbeeld de aangifte dusdanig laat of zelfs in het geheel niet zijn ingediend, waardoor de inspecteur bij het opleggen van de aanslag een schatting heeft moeten maken. De kosten gemoeid met een geschatte ambtshalve aanslagregeling, eventueel gevolgd door een bezwaar- en beroepsprocedure, zouden dan als een vorm van schade kunnen worden betiteld. Maar ik vraag me af of deze 'schade' wel in de buurt komt van de standaardboete die thans geldt voor de vennootschapsbelasting (nu: € 2.639).

#### *Strafrecht*

De term 'first offender' is vaak terug te vinden in de strafvorderingsrichtlijnen van het OM<sup>135</sup> en een enkele keer ook in de oriëntatiepunten voor de strafrechter.<sup>136</sup>

<sup>134</sup> Zie ook Vet, WFR 2012/1601.

<sup>135</sup> Zie de Aanwijzing kader voor strafvordering en OM-afdoeningen (1 maart 2015, 2015A001, Stcrt. 2015, 4952) en bijvoorbeeld de Richtlijn voor strafvordering witwassen (1 maart 2015, 2015R052, Stcrt. 2015, 5392).

<sup>136</sup> Bij straftoemeting in geval van het strafbaar kweken van hennep (zie [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)).

Daarbij valt op dat de strafeis voor een first offender als uitgangspunt wordt genomen voor de te vorderen straf en in zekere zin de tegenhanger is van recidive. De first offender vormt dus de standaard en is geen op zichzelf staande strafverminderende omstandigheid. Daarentegen matigt de strafrechter regelmatig de straf (of ziet af van strafoplegging of kiest voor een andere strafmodaliteit dan de gevorderde) onder verwijzing naar het 'blanco strafblad' van de verdachte. Deze matigingsgrond kan min of meer vergeleken worden met het eerste verzuim. Overigens valt uit de rechtspraak geen gemene deler af te leiden voor de waardering van deze strafverminderende omstandigheid.<sup>137</sup>

Gezien het voorgaande lijkt de matiging van een verzuimboete vennootschapsbelasting bij een eerste verzuim zoals toegepast *door de bestuursrechter* op de strafvermindering toegepast *door de strafrechter* op grond van een blanco strafblad. In het fiscale boeterecht is het echter de inspecteur die al in eerste instantie wordt geacht een rechtvaardig boeteeoordeel te vellen. Daarbij zou hij dus naar mijn mening in voorkomende gevallen rekening moeten houden met het blanco strafblad van de belastingplichtige. Dat dit door de geautomatiseerde wijze van beboeting niet mogelijk is, zou niet per definitie voor rekening en risico van de belastingplichtige mogen zijn.

#### 6.4.3.4 Specifieke deskundigheid van belastingplichtige

##### Omschrijving

Bij het naleven van fiscale verplichtingen mag meer worden verwacht van een belastingadviseur, een accountant of een belastinginspecteur dan van iemand die niet fiscaal of financieel onderlegd is. Dit is op te maken uit de rechtspraak over zaken waarin een boete is opgelegd aan een persoon met een dergelijk beroep. Zo kan de financiële of fiscale professie van de belastingplichtige aangevoerd worden voor het aannemelijk maken van opzet<sup>138</sup> en het niet aannemelijk achten van avas.<sup>139</sup>

Een beroep of functie op fiscaal of financieel gebied wordt in enkele gevallen ook wel eens als expliciete strafverzwarende omstandigheid genoemd. Zo besloot Hof Den Bosch tot een boete van 75% voor het opzettelijk niet doen van aangifte (artikel 67d AWR) voor een belastingkundige.<sup>140</sup> Hetzelfde hof oordeelde als volgt over een belastingadvieskantoor dat te laat de aangifte indiende:

<sup>137</sup> Als bij de motivering van de straftoemeting wordt verwezen naar een 'blanco strafblad' van de verdachte, dan maakt dit vaak onderdeel uit van een geheel aan strafbeïnvloedende factoren die niet allen afzonderlijk worden gewaardeerd (bijvoorbeeld: Hof Den Haag 12 december 2008, ECLI:NL:GHSGR:2008:BH0724 en Hof Den Bosch 9 december 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:5200).

<sup>138</sup> Hof Amsterdam 28 februari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ3677.

<sup>139</sup> Hof Arnhem 13 augustus 2003, ECLI:NL:GHARN:2003:AL1461.

<sup>140</sup> Hof Den Bosch 21 maart 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ5753.

*"Het Hof acht strafverzwarend dat belanghebbende (middellijk) een belastingadvieskantoor exploiteert en derhalve bekend is met de voor het doen van aangifte geldende termijnen als mede van de consequenties die zijn verbonden aan het niet nakomen van de aangifteverplichtingen."*<sup>141</sup>

Uit deze laatste uitspraak volgt mijns inziens duidelijk de reden van de verhoogde strafwaardigheid in dit soort gevallen, namelijk de specifieke fiscale of financiële expertise van de persoon.

#### *Strafdoelen*

Van een fiscaal specialist mag met betrekking tot het naleven van zijn fiscale verplichtingen meer worden verwacht dan van iemand die niet over die fiscale deskundigheid beschikt. Althans, voor zover voor het nakomen van dergelijke verplichtingen die deskundigheid gerelateerd kan worden aan de mate van verwijtbaarheid van een bepaald handelen of nalaten. Wanneer dit het geval is, heeft de specialist een grotere zorgplicht. Als hij deze grotere zorgplicht niet nakomt, dan brengt dit dus een hogere mate van verwijtbaarheid met zich. De verhoogde verwijtbaarheid verklaart daarmee in het individuele geval de hogere strafmaat.

#### *Waardering en weging*

Over de waardering van de strafbeïnvloedende factor specifieke fiscale of financiële deskundigheid valt niet veel te zeggen. De jurisprudentie daarover is schaars en biedt daarnaast weinig tot geen handvatten. Voor wat betreft de weging ten opzichte van andere strafbeïnvloedende factoren merk ik op dat in de rechtspraak een specifieke expertise ook wel eens aanleiding is geweest om af te zien van matiging.<sup>142</sup> Dit is naar mijn mening eveneens een vorm van strafverzwaring, waarbij ik het wenselijk zou vinden als de rechter meer uitleg zou geven over de wijze waarop hij specifieke plussen en minnen heeft meegewogen in het eindoordeel.

Een ander wegingsaspect betreft dat melding plaatsvindt van de strafwaardige gedragingen aan toezichthoudende of tuchtrechtelijke instanties. Zo geldt een wettelijk meldingsplicht voor het notariaat (artikel 111c Wet op het notarisambt) en worden aan accountants opgelegde vergrijpboeten doorgegeven aan DNB en/of AFM (zie artikel 43c, lid 1, letter s, UR AWR). Ook klachtwaardig gedrag van belastingadviseurs kan soms gemeld worden aan een tuchtcollege van de koepelorganisatie waarbij de betreffende adviseur is aangesloten. Als de inspecteur van plan is om een dergelijke melding te doen, acht ik het raadzaam om dit bij de straftoemeting van de op te leggen vergrijpboete te betrekken.

#### *Strafrecht*

Het fiscale strafrecht richt zich in het bijzonder ook op fiscaal deskundigen, zoals accountants en belastingadviseurs. Zo komen dergelijke verdachten eerder in aanmerking voor strafrechtelijke vervolging<sup>143</sup> en kunnen zij bij veroordeling ook van de uitoefening van hun beroep worden ontzet (artikel 69, zesde lid AWR en artikel 69a,

<sup>141</sup> Hof Den Bosch 21 november 2014, r.o. 4.5, ECLI:NL:GHSHE:2014:4900.

<sup>142</sup> Hof Den Haag 19 augustus 2003 (ECLI:NL:GHSGR:2003:AM1468), Hof Amsterdam 26 januari 2012 (ECLI:NL:GHAMS:2012:BV2998) en Hof Amsterdam 20 maart 2003 (ECLI:NL:GHAMS:2003:AF6696).

tweede lid AWR).<sup>144,145</sup> Overigens kennen de fiscale strafbepalingen van de AWR geen verhoogd strafmaximum voor bijvoorbeeld belastingadviseurs of accountants die fiscale misdrijven plegen tijdens het uitoefenen van hun beroep. Dit is bijvoorbeeld bij witwassen wel het geval. Op beroepswitwassen (artikel 420ter Sr) staat maximaal 8 jaren gevangenisstraf en op opzetwitwassen maximaal 6 jaren (artikel 420bis Sr). Dit hogere strafmaximum klinkt ook door in de strafvorderingsrichtlijnen voor witwassen.<sup>146</sup>

Als een belastingambtenaar zich schuldig maakt aan fiscale fraude dan wordt hem dat door de strafrechter extra zwaar aangerekend.<sup>147</sup> In een enkel geval met betrekking tot een frauderende belastingadviseur ging de strafrechter zelfs uit boven de eis van het OM.<sup>148</sup> Maar dat dit niet altijd het geval hoeft te zijn blijkt uit onderstaande strafmaatoverwegingen van Hof Den Bosch, die overigens naar mijn mening een goed beeld geven van de verschillende aspecten die kunnen spelen bij de straftoemeting:

*“Het hof heeft bij de straftoemeting in het bijzonder de volgende omstandigheden in aanmerking genomen. Verdachte heeft in zijn hoedanigheid van belastingadviseur, telkens tezamen en in vereniging met een belastingplichtige, aangiften voor vennootschapsbelasting en aangiften voor de inkomstenbelasting onjuist gedaan. [...] Verdachte heeft door aldus te handelen het vertrouwen geschaad dat door de maatschappij en in het bijzonder door de Belastingdienst in een belastingadviseur mag worden gesteld en de integriteit van zijn beroepsgroep in diskrediet gebracht. Dat rekent het hof verdachte aan.*

*Ten voordele van de verdachte neemt het hof echter in aanmerking - en ziet daarin aanleiding om een aanzienlijk lagere straf op te leggen dan is gevorderd door de advocaat-generaal - dat uit het verhandelde ter terechtzitting is gebleken dat:*

- *verdachte niet eerder ter zake van een strafbaar feit is veroordeeld;*
- *het belastingnadeel niet exact is vast te stellen;*
- *verdachte niet persoonlijk financieel heeft geprofiteerd van de bewezen verklaarde feiten;*
- *de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs een tuchtklacht tegen verdachte heeft ingediend waarvoor hij zich nog nader moet verantwoorden;*
- *verdachte door de onderhavige strafzaak - vooral door de grote publiciteit die deze zaak in combinatie met de zaak tegen medeverdachte [H] in eerste aanleg heeft gekregen - is getroffen. Verdachte heeft zich als gevolg van deze zaak onder behandeling gesteld bij een psycholoog en verschillende therapeuten; en*
- *ook verdachtes belastingadvieskantoor door deze zaak is getroffen en er sprake is van een verlies aan reputatie hetgeen zowel in de contacten met cliënten als in de contacten met de Belastingdienst door zal klinken.”*<sup>149</sup>

143 Het gaat dan om verdachten die ‘beroepsmatig invloed hebben op het handelen van derden of op de financiële integriteit van geldstromen (advocaten, adviseurs, accountants, notarissen, bankiers, effectenhandelaars)’. Zie het Protocol AAFD, BLKB2015/572M, Stcrt. 2015, nr. 17271.

144 Voorbeeld: Hof Arnhem-Leeuwarden 27 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:4206.

145 Ook kan door de Ovj informatie worden verstrekt voor bijvoorbeeld tuchtrechtelijke maatregelen (zie Aanwijzing verstrekking van strafvorderlijke gegevens voor buiten de strafrechtspleging gelegen doeleinden, 1 september 2013, 2013A014, Stcrt. 2013, 32596).

146 Zie de Richtlijn voor strafvordering witwassen van 1 maart 2015, 2015R052, Stcrt. 2015, 5392.

147 Zie bijvoorbeeld Rechtbank Noord-Nederland 21 januari 2013, ECLI:NL:RBNNE:2013:BY9110.

148 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 12 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7458.

149 Hof Den Bosch 24 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081.

#### 6.4.3.5 Proceshouding van de betrokkene

##### *Omschrijving*

Een belangrijk beginsel binnen het strafrecht en het bestuurlijke boeterecht betreft het nemo tenetur-beginsel: het beginsel dat iemand niet verplicht kan worden om bewijs tegen zichzelf te leveren. Dit betekent onder meer dat de belastingplichtige zich op zijn zwijgrecht kan beroepen zodra sprake is van een 'criminal charge'. Soms besluit een belastingplichtige echter om toch openheid van zaken te geven, ook al is hij dat niet verplicht. In dergelijke gevallen kan er dan aanleiding zijn om de boete te matigen.<sup>150</sup>

Maar een belastingplichtige kan er ook toe over gaan om in het geheel niet mee te werken. Dit betekent echter niet dat dergelijk weigerachtig gedrag zonder meer strafverzwarend zou moeten werken. Naar mijn mening is hier het onderscheid tussen de aanslagregeling en de boeteprocedure van belang. Tijdens de aanslagregeling heeft de belastingplichtige namelijk over het algemeen de plicht om informatie te verschaffen, terwijl de belastingplichtige zich gedurende de boeteprocedure juist op het zwijgrecht kan beroepen. Meewerkend gedrag bij het vaststellen van de aanslag is dus meestal geen bijzondere verdienste, terwijl dit tijdens een schuldonderzoek wel degelijk het geval is en dus reden kan zijn voor matiging. Aan de andere kant is weigerachtig gedrag tijdens een boeteprocedure niet exceptioneel en dus geen grond voor strafverzwaring, omdat de belastingplichtige niet aan zijn eigen veroordeling hoeft mee te werken. Maar de weigering om vragen te beantwoorden in het licht van artikel 47 AWR kan naar mijn mening weer wel aanleiding zijn om een vergrijpboete te verhogen, vooral daar waar de belastingaanslag de boetegrondslag vormt.<sup>151</sup>

Het gaat er dus om vast te stellen of het gedrag van de belastingplichtige afwijkt van waar hij – gezien de juridische context van het te nemen besluit – toe gehouden of gerechtigd is.

##### *Doel*

Belastingfraude gaat over het algemeen gepaard met het opzettelijk niet, onjuist of onvolledig aanleveren van gegevens. Dit gegevensgebrek resulteert in een te lage belastingopbrengst. Als een frauderende belastingplichtige na ontdekking alsnog met de juiste en volledige gegevens komt, dan stelt dit de inspecteur in staat om de misgelopen belasting alsnog te verhalen. Met andere woorden, de schade als gevolg van de beboetbare gedraging wordt gerepareerd, zodat hiervan een strafmatigende werking zou mogen uitgaan vanwege een verminderde wederrechtelijkheid. In zoverre lijkt strafvermindering wegens een welwillende houding enigszins op strafvermindering bij vrijwillige verbetering of inkeer (zie onderdeel 6.4.5.2), zij het dat de (extra) kosten van ambtelijke werkzaamheden bij vrijwillige verbetering

<sup>150</sup> Zo verminderde Hof Den Bosch een vergrijpboete van 12,5% naar 5%, omdat de belastingplichtige zelf maatregelen had genomen om het vergrijp te voorkomen door om een boekenonderzoek te vragen (Hof Den Bosch 10 juni 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BN5548).

<sup>151</sup> Hof Den Bosch 30 december 2010, r.o. 4.12, ECLI:NL:GHSHE:2010:BP3278, r.o. 4.12.

of inkeer veelal lager zullen zijn dan de (extra) kosten voor de Belastingdienst bij een (latere) positieve proceshouding.

Een meewerkende houding geeft daarnaast wellicht aan dat sprake is van verminderde verwijtbaarheid. Ook hier kan een vergelijking worden gemaakt met inkeer of vrijwillige verbetering, waarbij wordt opgemerkt dat uit hoofde van (verminderde) verwijtbaarheid mijns inziens aanzienlijk meer waarde moet worden toegekend aan een spontane gedraging dan aan een gedraging nadat de belastingplichtige op de overtreding is gewezen.

Tot slot zegt de proceshouding van de belastingplichtige iets over zijn attitude met betrekking tot de normoverschrijding. Een belastingplichtige die bekend en volledig openheid van zaken geeft, geeft blijk van een bepaald normbesef.<sup>152</sup> Dit normbesef kan de kans op recidive verminderen, zodat de boete gematigd kan worden uit oogpunt van speciale preventie. Een ontkennende houding kan daarentegen leiden tot strafverzwaring, zodat de norm extra ingescherpt wordt. Daarbij is van belang dat die strafverzwaring naar mijn mening niet uit mag gaan boven hetgeen maximaal vergolden mag worden gezien de mate van verwijtbaarheid en wederrechtelijkheid.

#### *Waardering en weging*

Het verschil in waardering tussen zogenoemde 'meewerkers' en 'niet-meewerkers' bij het bepalen van de strafmaat is in het fiscale bestuurlijke boeterecht vooral aan de orde gekomen bij procedures inzake niet aangegeven buitenlands vermogen (KB-Lux, VLB, Bank Zonder Naam). Bij deze zaken – waarbij in het algemeen van een 100% vergrijpboete werd uitgegaan vanwege opzet en (strafverzwarend) listig handelen – hanteerde de Belastingdienst de volgende beleidsmatige matigingsstaffel als de belastingplichtige alsnog openheid van zaken gaf: 1) vóór de definitieve aanslagregeling (matiging naar 50%), 2) tijdens de bezwaarfase (matiging naar 75%), 3) tijdens (hoger) beroep (geen matiging). Deze staffel lijkt door de rechter te zijn overgenomen<sup>153</sup> en in een enkel geval (zelfs) nog iets verfijnd.<sup>154</sup>

In de procedures met betrekking tot niet aangegeven buitenlands vermogen werd een weigerachtige houding dus niet als zelfstandige grond voor strafverzwaring aangemerkt, maar vormde het veelal aanleiding om geen strafvermindering toe te passen. Dit fenomeen, strafverzwaring in de gedaante van het achterwege laten van strafvermindering, doet zich ook voor in de combinatie van weigerachtig gedrag met andere strafverminderende factoren. Zo wordt in sommige gevallen de overschrijding van de redelijke termijn aan de belastingplichtige toegerekend vanwege zijn

<sup>152</sup> Vgl. Hof Den Haag 17 februari 2015 (ECLI:NL:GHDHA:2015:558).

<sup>153</sup> Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 18 januari 2011 (ECLI:NL:GHARN:2011:BP2293) en Hof Amsterdam 4 oktober 2012 (ECLI:NL:GHAMS:2012:BY0937).

<sup>154</sup> Zo kwam Hof Den Haag (25 mei 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BY9669) tot een matiging naar 90%, omdat de belastingplichtige uiteindelijk openheid van zaken gaf tijdens de gerechtelijke procedure. Zo ook Rechtbank Noord-Nederland 22 december 2015 (ECLI:NL:RBNNE:2015:6183).



‘proceshouding’.<sup>155</sup> Ook verwierp de rechter in een specifieke casus een draagkrachtverweer, omdat hij “belanghebbendes draagkracht niet [kan] beoordelen zonder dat hij volledige openheid van zaken geeft in zijn financiële aangelegenheden, waaronder het verzwegen buitenlands inkomen en vermogen”.<sup>156</sup> Overigens zal naar mijn mening terughoudend moeten worden omgegaan met het achterwege laten van strafvermindering in de hiervoor genoemde gevallen, omdat het op gespannen voet lijkt te staan met bepaalde verdedigingsrechten van belastingplichtige.

#### *Strafrecht*

De strafkamer van de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de proceshouding van de verdachte in de straftoemeting mag worden betrokken.<sup>157</sup> Zo kan de rechter de houding van de verdachte ter terechtzitting in strafverzwarende zin meewegen als “uit die proceshouding blijkt, enerzijds dat verdachte de laakbaarheid van zijn handelen niet wenst in te zien en anderzijds dat hij geen verantwoording wil nemen voor zijn daden”.<sup>158</sup> Ook als een verdachte op geen enkele wijze inzicht geeft in zijn motieven waardoor de rechter “onmogelijk kan inschatten of er een kans is op herhaling van dergelijke feiten in de toekomst”, wordt zulks als strafverzwarend aangemerkt.<sup>159</sup> Daarnaast kan de bekende verdachte in sommige gevallen een strafvermindering tegemoet zien, bijvoorbeeld als bij de rechter “de indruk is ontstaan dat er bij de verdachte sprake is van wroeging en oprecht berouw”.<sup>160</sup> De strafrechter lijkt dus bij het meewegen van een ontkennende proceshouding vooral de nadruk te leggen op speciale preventie.

De wetgever lijkt eveneens het oog te hebben op preventie als het gaat om de proceshouding van de verdachte te terechtzitting, zoals kan blijken uit onderstaande passage uit de parlementaire geschiedenis van de Wet OM-afdoening:

*“[...] Ik ben inderdaad van mening dat de strafrechter aan de opstelling van de verdachte consequenties mag verbinden voor de op te leggen straf. Daarbij kan worden gewezen op algemeen aanvaarde doelstellingen van strafrechttoepassing als generale en speciale preventie. Het komt wenselijk en gerechtvaardigd voor dat een verdachte die verzet aantekent, maar niets van zich laat horen en ter terechtzitting verstek laat gaan, met het oog op speciale preventie in beginsel een wat hogere straf krijgt dan de verdachte die ter terechtzitting verschijnt, daar zijn verdediging voert, en uit wiens opstelling blijkt dat hij gevoelig is voor een strafrechtelijke correctie. En ook uit oogpunt van generale preventie is het wenselijk en gerechtvaardigd dat een verdachte die na ingesteld verzet zonder nader bericht verstek laat gaan, een hogere straf riskeert. Het instellen van verzet is niet geheel vrijblijvend. Generale preventie is geen abstract doel van straffen en maatregelen, maar een concreet doel, dat bij een efficiënte en snelle strafrechtspleging gebaat is. Straftoemeting die in de aangegeven gevallen, waarin*

155 Zie onder meer Hof Den Bosch 11 december 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BM2128.

156 Hof Den Bosch 12 december 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:5272.

157 Hoge Raad 19 maart 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZD0416 (NJ 1997, 59, met noot Knigge).

158 Hoge Raad 21 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AL3537.

159 Hoge Raad 2 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:116.

160 Hoge Raad 2 oktober 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX5402.

*geen verdediging gevoerd wordt, leidt tot een strafverhoging waar de verdachte tevoren op is geattendeerd, draagt daar aan bij.”*<sup>161</sup>

Overigens lijkt mij de uitleg van de bewuste bewindspersoon ook voor discussie vatbaar. De voorgestelde strafverzwaring houdt immers niet zozeer verband met de houding van de verdachte zoals de rechter die zou kunnen waarnemen, maar juist met het *niet* kunnen waarnemen van die houding als betrokkene niet ter terechtzitting verschijnt. Het is immers niet gezegd dat de verdachte die niet verschijnt, een gebrek aan besef zou hebben met betrekking tot de norm die hij heeft overschreden. De door de bewindspersoon aangehaalde strafdoelen – speciale en generale preventie – zien hier dan ook niet op het voorkomen van toekomstig strafwaardig gedrag maar op het voorkomen van ongewenst, procedureel gedrag. Ongewenst staat echter niet gelijk aan ongerechtvaardigd. Ter vergelijking: stel dat een belastingplichtige niet ingaat op de uitnodiging zijn zienswijze naar voren te brengen met betrekking tot een voorgenomen vergrijpboete, is het dan rechtvaardig dat hij een hogere vergrijpboete krijgt dan hem aanvankelijk is aangekondigd?

In sommige fiscaal-strafrechtelijke zaken is de rechter er toe overgegaan de straf te matigen wegens de coöperatieve houding van de verdachte belastingplichtige.<sup>162</sup> Ook heeft de rechter in een enkel geval op die grond een onvoorwaardelijke straf omgezet in een (deels) voorwaardelijke.<sup>163</sup>

#### **6.4.4 De wijze waarop het feit is begaan (Hoe)**

##### **6.4.4.1 Valsheid, listigheid en samenspanning**

###### *Omschrijving*

Paragraaf 8 van het BBBB vermeldt de strafverzwarende omstandigheden, waaronder de categorie ‘valsheid, listigheid en samenspanning’ (lid 8). Deze omstandigheden vormen vanaf het VAB 1993 een afzonderlijke categorie. Vóór 1993 maakten ze in het beleid onderdeel uit van het containerbegrip ‘ernstige fraude’ (zie hoofdstuk 2, onderdeel 2.9.3.3, onder a).

Valsheid, listigheid en samenspanning – begrippen die overigens lastig van elkaar te onderscheiden zijn – zijn vormen van strafverzwarende handelingen die zien op de wijze waarop het beboetbare feit is begaan. Van valsheid is bijvoorbeeld sprake als een onjuiste aangifte het gevolg is van valse facturen<sup>164</sup> of het voeren van een valse (kilometer)administratie. Bij listigheid kan gedacht worden aan BTW-carrouselfraudes<sup>165</sup> of gebruikmaking van duplicaat-kentekenplaten van een andere, aan de belanghebbende toebehorende, auto.<sup>166</sup> Listigheid wordt ook vaak verondersteld bij het stallen van vermogen in een land met een bankgeheim.<sup>167</sup> Ook het verhullen

<sup>161</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2004-2005, 29 849, nr. 7, p. 9-10.

<sup>162</sup> Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 13 oktober 2009 (ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ9995) en Hof Den Haag 29 februari 2008 (ECLI:NL:GHSGR:2008:BC5461).

<sup>163</sup> Hof Amsterdam 7 december 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY5525.

<sup>164</sup> Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 3 juli 2012, ECLI:NL:GHARN:2012:BX4962. En voor een recenter voorbeeld: Fida20176183.

<sup>165</sup> Hoge Raad 3 maart 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2692 (BNB 1999/199).

<sup>166</sup> Zie Hof Amsterdam 25 april 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ9392.

<sup>167</sup> Eén van de vele voorbeelden: Hof Amsterdam 10 juni 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BM8888.

van verzwegen omzet door het inschakelen van een familielid van de belastingplichtige werd als een vorm van listigheid gezien.<sup>168</sup> In geval van samenspanning werkt de belastingplichtige samen met andere personen om de fraude te bewerkstelligen. Dit is bijvoorbeeld het geval als een afnemer en leverancier samen afspreken om de inkoop van goederen buiten de administraties te houden onder andere door contant af te rekenen.<sup>169</sup>

#### *Strafdoelen*

Valsheid, listigheid en samenspanning werken strafverzwarend bij vergrijpboeten en niet zozeer bij verzuimboeten.<sup>170</sup> Dit blijkt onder meer uit het eerste lid van paragraaf 8 van het BBBB. Het feit dat de strafverzwaring exclusief ziet op vergrijpboeten zou dus kunnen wijzen op datgeen wat vergrijpboeten onderscheidt van verzuimboeten: de aanwezigheid van opzet of grove schuld. Daarbij merk ik op dat het moeilijk voor te stellen is dat de intentie die over het algemeen gepaard zal gaan met valsheid, listig handelen of samenspanning, zich zal voordoen binnen een grofschuldige context. Met andere woorden, valsheid, listigheid en samenspanning kunnen alleen een strafverzwarende werking hebben als opzet kan worden bewezen. Haas zegt hierover dat 'sprake moet zijn van opzettelijk handelen en dat het niet zal gaan om 'normale' gevallen van belastingontduiking waarbij de Belastingdienst opzettelijk onjuiste gegevens wordt verstrekt of juiste gegevens wordt onthouden'.<sup>171</sup>

De strafverzwaring op grond van valsheid, listigheid of samenspanning hangt dus samen met de mate van verwijtbaarheid, hier een vorm van bovengemiddeld opzettelijk handelen. De bovengrens voor straftoemeting kan in deze gevallen uit het oogpunt van vergelding naar boven worden bijgesteld.

#### *Waardering en weging*

De aanwezigheid van valsheid, listigheid of samenspanning werkt niet altijd strafverzwarend. In de rechtspraak zijn namelijk gevallen terug te vinden waarin deze factoren slechts gebruikt worden voor het bewijs van het delictsbestanddeel (voorwaardelijk) opzet. Strafverhoging op grond van die factoren is dan vaak niet (meer) aan de orde. Wordt valsheid, listigheid of samenspanning wel als specifiek redengevend voor het verhogen van een vergrijpboete opgevoerd, dan gaat de inspecteur over het algemeen over tot een verdubbeling van de opzetboete van 50% naar 100%, conform het achtste lid van paragraaf 8 van het BBBB.

<sup>168</sup> Hof Amsterdam 4 november 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AF2626. Ook het misbruiken van btw-nummers van buitenlandse afnemers ter verhulling van het feit dat het werkelijk om binnenlandse leveringen ging, kan als listig worden bestempeld (Rechtbank Zeeland-West-Brabant 27 mei 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:3047, r.o. 4.16.2).

<sup>169</sup> Zie Hof Amsterdam 2 december 2014, r.o. 4.8, ECLI:NL:GHAMS:2014:9532.

<sup>170</sup> Overigens hoeft dit zich niet te beperken tot vergrijpboeten. Zie voor een geval van strafverzwaring bij een verzuimboete in de sfeer van de motorrijtuigenbelasting: Hof Amsterdam 25 april 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ9389.

<sup>171</sup> Haas 2015, p. 107-108.

De vraag die dan opkomt, is of de verhoging met 50% – die aandoet als een standaardverhoging – in alle gevallen van valsheid, listigheid of samenspanning gerechtvaardigd is. Opzet kent immers verschillende gradaties, variërend van voorwaardelijke opzet, noodzakelijkheids- en zekerheidsbewustzijn tot en met het oogmerkvereiste. Aangezien voor het opleggen van een opzet-vergrijpboete het bewijs van de lichtste opzetvorm volstaat, namelijk het voorwaardelijke opzet, dan zou mijns inziens het standaardboetepercentage van 50% gekoppeld moeten zijn aan het aanwezig zijn van voorwaardelijk opzet. Een hogere boete uit hoofde van een hogere mate van verwijtbaarheid zou dan geënt moeten zijn op de andere, zwaardere opzetgradaties. Met andere woorden, niet elke valsheid, listigheid of samenspanning leidt automatisch tot de veronderstelling dat de belastingplichtige het oogmerk had het beboetbare feit te begaan.

Een ander vraagpunt betreft de causaliteit tussen enerzijds de valsheid, listigheid en samenspanning en anderzijds het begaan het fiscaal beboetbare feit. Ik zie namelijk een verschil tussen een valse factuur die daadwerkelijk bedoeld is om een onjuiste aangifte te doen en een valse factuur die weliswaar onderdeel uitmaakt van de vergrijpboetegrondslag maar waar de belastingplichtige in aanvang andere bedoelingen mee had. In het laatste geval zou ook gesproken kunnen worden over een zekere vorm van samenloop (zie onderdeel 6.4.7.2).

#### *Strafrecht*

Ook in het Wetboek van Strafrecht zijn strafbepalingen te vinden die refereren aan valsheid, listigheid en samenspanning, zij het niet in de vorm van bijkomende, strafverzwarende omstandigheden maar als zelfstandig strafbaar feit of als delictsbestanddeel. Zo is valsheid in geschrifte op grond van artikel 225 Sr zelfstandig strafbaar en zijn het aannemen van een valse naam of een valse hoedanigheid en gebruikmaking van listige kunstgrepen vormen van oplichting (artikel 326 Sr).<sup>172</sup> Daarnaast kent het Wetboek van Strafrecht verschillende, zelfstandige samenspanningsdelicten, met name op het terrein van de staatsveiligheid en terrorismebestrijding.<sup>173</sup> Voor deze delicten definieert artikel 80 Sr samenspanning als volgt: 'Samenspanning bestaat zodra twee of meer personen overeengekomen zijn om het misdrijf te plegen'.

De strafvorderingsrichtlijnen van het OM maken geen melding van valsheid of listigheid als strafverzwarende factor. In de oriëntatiepunten voor straftoemeting die de strafrechter hanteert, wordt slechts een enkele keer verwezen naar de 'buitengewoon listige manier' waarop het delict heeft plaatsgevonden.<sup>174</sup>

172 Als valsheid gepaard gaat met oplichting dan moet het OM kiezen voor het ten laste leggen van het zwaardere valsheidsdeldict (zie Richtlijn voor strafvordering oplichting, 1 maart 2015, 2015R014, Stcrt. 2015, 4240).

173 Zie bijvoorbeeld de artikelen 96 Sr en 122 Sr.

174 En wel bij zakkenrollerij, tasjesroof of straatroof. Overigens wordt bij de listige wijze waarop de roof heeft plaatsgevonden gerefereerd aan een uitvoering in georganiseerd verband, wat er wederom op wijst dat listigheid en samenspanning elkaar overlappen (zie [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) voor de betreffende oriëntatiepunten).

*Nader over samenspanning in het strafrecht*

In het fiscale strafrecht is vooral samenspanning een strafverzwarende factor van belang. Zo is de medewerking van een adviseur, een deskundige derde of een douane-expediteur in de fiscaliteit een verzwarende omstandigheid die wordt meegewogen bij de keuze voor een bestuursrechtelijke of strafrechtelijke afhandeling.<sup>175</sup>

Het tiende lid van paragraaf 8 van het BBBB geeft aan dat er naast de strafverzwarende omstandigheden die in de voorgaande leden zijn benoemd (zoals samenspanning), ook andere factoren kunnen spelen bij strafverzwaring. Volgens lid 11 kan daarbij onder meer gedacht worden aan de aanvullende wegingscriteria van het protocol AAFD, waaronder de 'medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur'. Dit laatste criterium lijkt naar mijn mening echter verschillende verschijningsvormen van samenspanning te behelzen, waardoor in het BBBB een soort dubbeltelling ontstaat. Het lijkt me raadzaam om dit bij een volgende versie van het BBBB te herstellen of te verduidelijken.

Daarnaast kennen verschillende commune delicten strafverzwarende delictsbestanddelen die betrekking hebben op samenwerking met anderen. Opmerkelijk is dat de bewoordingen van die bestanddelen – die qua bewijsvoering overigens overeenkomsten vertonen met het medeplegen van artikel 47 Sr – nogal uiteenlopen, evenals de mate van strafverhoging.<sup>176</sup>

In de strafvorderingsrichtlijnen van het OM wordt medeplegen vaak als strafverzwarende omstandigheid genoemd, ook als het delict geen specifieke, wettelijke strafverzwaringgrond kent.<sup>177</sup> In dat geval geven de richtlijnen geen indicatie van de waarde van het medeplegen, maar wordt volstaan met het vermelden ervan. Als de strafvordering daarentegen betrekking heeft op een delict waarbij de wet expliciet een strafverzwarende vorm van medeplegen heeft geformuleerd, dan geeft de betreffende richtlijn over het algemeen een waarde aan voor de mate van strafverhoging.<sup>178</sup>

Overigens hoeft dit niet te betekenen dat de mate van strafverzwaring bij strafvordering in relatieve zin gelijk is aan het hogere, wettelijke strafmaximum. Zo bedraagt de strafeis voor een first offender voor reguliere wederspanning (artikel 180 Sr; maximaal 1 jaar, geldboete derde categorie) € 350 en voor wederspanning 'door twee of meer personen met verenigde krachten gepleegd' (artikel 182, lid 1 Sr; maximaal 6 jaren, geldboete vierde categorie) het dubbele: € 700.<sup>179</sup>

175 Zie het Protocol AAFD van 1 juli 2015, onderdeel 2.2, letter f (BLKB/2015/572M, Stcrt. 2015, nr. 17271).

176 Zie Schuyt, p. 179-187.

177 Zie bijvoorbeeld de Richtlijn voor strafvordering sociale zekerheidsfraude van 1 maart 2015, 2015R032, Stcrt. 2015, 4401.

178 Zie voor de algemene lijn: Aanwijzing kader voor strafvordering en OM-afdoening van 1 maart 2015, 2015A001, Stcrt. 2015, 4952.

179 Richtlijn voor strafvordering wederspanning van 1 maart 2015, 2015R003, Stcrt. 2015, 4227.

*'Met voorbedachten rade'*

Zoals gezegd zijn valsheid, listigheid en samenspanning gedragingen die voorafgaand aan het fiscale beboetbare feit hebben plaatsgevonden. De verklaring voor hun strafverhogende werking volgt uit de causaliteit tussen deze voorbereidende gedragingen en het uiteindelijke, strafwaardige gevolg. De intentie die samengaat met de voorafgaande handelingen, gevolgd door het opzettelijk begane delict, maakt het geheel bovengemiddeld verwijtbaar. In die zin zijn deze strafbare voorbereidingshandelingen wellicht te vergelijken met gedragingen die invulling geven aan het strafrechtelijke begrip 'met voorbedachten rade'. 'Voorbedachten rade' is een strafverzwarende factor die in het Wetboek van Strafrecht is opgenomen bij enkele zware commune delicten (zoals bij moord: artikel 289 Sr) en die in de regel leidt tot een substantiële verhoging van de maximale, wettelijke vrijheidsbenemende straf.<sup>180</sup>

**6.4.5 De gevolgen van het feit (Effect)****6.4.5.1 Beperkte overschrijding van aangifte- en betalingstermijnen***Omschrijving*

Fiscale verzuimboeten zien voornamelijk op het soepel laten verlopen van het proces bij de Belastingdienst. Als aangiften op tijd worden ingediend en betalingen volledig en tijdig worden verricht dan ondervindt de Belastingdienst geen hinder bij de geautomatiseerde verwerking van die gegevens en betalingen. Is men echter te laat met de aangifte of de betaling, dan moeten er extra administratieve handelingen plaatsvinden met bijbehorende kosten.

Toch wordt niet altijd een (volledige) verzuimboete opgelegd als de belastingplichtige te laat is. Als de belastingplichtige slechts een paar dagen te laat is met zijn aangifte of betaling, dan is dit vaak een reden om een boete te matigen of om zelfs in het geheel geen boete op te leggen. De reden voor deze coulance houdt onder meer verband met de 'last' die de Belastingdienst heeft van deze geringe termijnoverschrijding. Deze is namelijk vrijwel nihil, omdat bij de automatische verwerking alsnog rekening kan worden gehouden met de te late aangiften en betalingen. Zo kan een aangifte inkomstenbelasting die een week te laat binnenkomt alsnog gebruikt worden voor het juist vaststellen van de aanslag, waardoor een arbeidsintensief vervolgetraject wordt voorkomen. Hetzelfde geldt voor een betaling die een paar dagen te laat is; deze kan vaak nog meelopen in het controleproces dat in de regel op een later moment plaatsvindt. Het negatieve gevolg van het verzuim doet zich in dergelijke gevallen dus vrijwel niet voor.

*Strafdoelen*

Het alsnog doen van een aangifte of betaling, terwijl de belastingplichtige in verzuim is, zou opgevat kunnen worden als een vorm van inkeer of vrijwillige verbetering

---

<sup>180</sup> Zie Schuyt, p. 200.

(zie hoofdstuk 2, onderdeel 2.9.3.4, onder a, en hierna onderdeel 6.4.5.2). Terwijl bij inkeer een zeer lange duur alvorens wordt ingekeerd als extra verwijtbaar en dus strafverzwarend wordt aangemerkt, zou een zeer korte duur tussen het moment van verzuim en inkeer wellicht op te vatten zijn als minder verwijtbaar. Daarnaast is het hiervoor besproken aspect van de niet-opgetreden schade van belang voor het verlagen van de bovengrens van de straftoemeting.

Maar ook preventiedoeleinden zijn van invloed op de hoogte van de strafmaat bij een geringe termijnoverschrijding. Zo wordt bij een overschrijding van de betalings-termijn bij aangiftebelastingen in de periodiciteit een coulancetermijn gehanteerd van zeven dagen. Als betaald wordt binnen die zeven dagen, dan krijgt de belastingplichtige een zogeheten verzuimmededeling. Deze mededeling houdt in dat wanneer de belastingplichtige het eerstvolgende tijdvak wederom in verzuim is – dus ongeacht of hij dan alsnog tot betaling overgaat en het moment waarop – hij in ieder geval een boete krijgt (zie paragraaf 23, lid 4 BBBB).

Het achtste lid van paragraaf 21 BBBB – dat m.i.v. 1 januari 2016 is komen te vervallen – bevatte standaardmatigingsbeleid voor aangifteverzuimen in de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Dit beleid was bedoeld om belastingplichtigen te bewegen alsnog aangifte te doen door een matiging in het vooruitzicht te stellen. Preventiedoelen speelden hierbij slechts een beperkte rol, omdat de matiging zag op het reeds begane verzuim en niet op een toekomstig verzuim. Daarnaast is het ook nog maar de vraag in hoeverre vergelding een reden voor matiging is. Het beleid schreef namelijk matiging ook voor in gevallen waarin reeds in bezwaar is gegaan en de aangifte binnenkomt uiterlijk op de dag dat de inspecteur uitspraak op bezwaar tegen de boetebeschikking doet. Deze termijnoverschrijding is naar mijn mening niet meer als gering te bestempelen, waarbij het de vraag is of sprake is van verminderd verwijtbaar gedrag. Ook kan zich de nodige schade voordoen in de vorm van extra administratieve werkzaamheden, bijvoorbeeld als de belastingplichtige het op een bezwaartraject laat aankomen. Kortom, voor de standaardmatiging die voorheen op grond van het achtste lid van paragraaf 21 BBBB plaatsvond, zie ik weinig aanknopingspunten vanuit de klassieke strafdoelen.

#### *Waardering en weging*

Op grond van het achtste lid van paragraaf 21 van het BBBB werd de boete verminderd als alsnog aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting werd gedaan vóórdat de inspecteur uitspraak op bezwaar deed. De boete voor de inkomstenbelasting werd dan gematigd van 7% naar 1 % van het wettelijk maximum en de boete voor de vennootschapsbelasting van 50% naar 5%.<sup>181</sup>

Bij deze matiging zou ik een aantal kanttekeningen willen plaatsen. Ten eerste is er het verschil in waardering tussen de matiging in de inkomstenbelasting (1/7) en die in de vennootschapsbelasting (1/10). Aangezien de inkerende gedragingen voor

<sup>181</sup> Met ingang van 1 januari 2016 is het achtste lid van paragraaf 21 van het BBBB komen te vervallen (besluit van 23 december 2015, nr. BLKB2015/1429M). Het is echter voorstelbaar dat de Belastingdienst in voorkomende gevallen toch tot matiging overgaat i.v.m. de ontwikkeling in de rechtspraak terzake (zie het Wob-besluit van de staatssecretaris van Financiën van 18 april 2017, kenmerk 2017-0000071930 ([www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl))). Vandaar dat ik dit onderwerp toch behandel. Zie ook Rechtbank Gelderland 25 april 2017 (ECLI:NL:RBGEL:2017:2361).

beide belastingmiddelen hetzelfde zijn, zou wellicht eenzelfde relatieve matiging logischer overkomen.

Daarnaast is het de vraag hoe de strafverzwarende omstandigheid voor de aangifte vennootschapsbelasting zich verhoudt tot matiging op grond van een geringe termijnoverschrijding (zie hiervoor onderdeel 6.4.3.2). Van de groep Vpb-plichtigen werd immers verondersteld dat deze professioneler zou zijn dan de IB-plichtigen. Waarom komt een te laat doch alsnog ingediende aangifte vennootschapsbelasting dan standaard in aanmerking voor matiging? En waarom bedraagt deze matiging nota bene meer dan die bij de inkomstenbelasting?

Tot slot is er de weging ten opzichte van recidive. Het achtste lid van paragraaf 21 BBBB maakte namelijk geen onderscheid tussen first offenders en recidivisten. Ook belastingplichtigen die de voorgaande jaren meer dan eens in verzuim waren geweest en een boete hadden gekregen, kwamen in aanmerking voor de standaardmatiging van lid 8. Ik vraag mij af of het wegstrepen van de recidive als strafverzwarende omstandigheid – belastingplichtige is immers wéér in verzuim, zij het nu niet heel ernstig – bijdraagt aan een rechtvaardig boeteoordeel.

Voor aangifteverzuimen bij de aangiftebelastingen (artikel 67b AWR) geldt over het algemeen een coulanceperiode van zeven dagen (paragraaf 22, lid 4 en paragraaf 22a, lid 3 BBBB). Er volgt in die gevallen dus geen boete en ook wordt geen verzuimmededeling verzonden. Bij betalingsverzuimen bij de aangiftebelastingen geldt eveneens een coulancetermijn van zeven dagen, zij het dat voor een betaling binnen die coulanceperiode een waarschuwing (verzuimmededeling) wordt verzonden. Deze verzuimmededeling houdt kortweg in dat voor het eerstvolgende tijdvak geen coulanceperiode meer geldt. Aldus wordt voor te late betalingen binnen de coulanceperiode mede aandacht besteed aan first offenders.

#### *Strafrecht*

Op het terrein van het economische strafrecht komen enkele strafbepalingen voor die vergelijkbaar zijn met de fiscale aangifte- en betaalverplichting, zoals de verplichting om jaarstukken tijdig te deponeren bij de Kamer van Koophandel. Ook sommige milieu- en keurfeiten betreffen verplichtingen om iets tijdig te melden.<sup>182</sup> Van een strafverminderend effect bij geringe termijnoverschrijdingen bij dergelijke delicten is mij niets gebleken.

#### *6.4.5.2 Vrijwillige verbetering en inkeer*

##### *Omschrijving*

Volgens paragraaf 5, eerste lid van het BBBB is sprake van een vrijwillige verbetering 'als belanghebbende vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of zal worden met dat feit, uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de inspecteur dat en tot welk bedrag niet is betaald'. Van belang is dus dat de belasting-

<sup>182</sup> Zie het Feitenboekje Bestuurlijke strafbeschikking milieu- en keurfeiten ([www.om.nl](http://www.om.nl)).



plichtige uit zichzelf de melding doet en dat die melding *duidelijk* richting de inspecteur wordt *gecommuniceerd*.

In het tweede lid van paragraaf 5 van het BBBB staat dat de alsnog aangeleverde gegevens de inspecteur in staat moet stellen om 'een juiste belastingaanslag op te leggen'. Dan zijn namelijk de gevolgen van het beboetbare feit nagenoeg nihil, omdat het verschuldigde belastingbedrag toch nog op de belastingplichtige kan worden verhaald.

#### *Strafdoelen*

Vrijwillig verbeteren of inkeren bestaat al ruim 150 jaren in het fiscale recht. Zo kan in artikel 36 SW 1859 al een soort inkeerbepaling worden onderkend (zie hoofdstuk 2, onderdeel 2.4.2). Ten aanzien van deze bepaling merkte de regering op, dat door niet in te keren 'de gansche zaak eenig en alleen en uitsluitend aan het toezigt en het dikwijls moeielijk te doene onderzoek der ambtenaren zijn overgelaten'. Het voorkomen van tijdrovend administratief onderzoek – een vorm van gevolgschade – werd dus destijds redengevend geacht voor het verminderen van de boete in geval van inkeer. Dit volgt overigens ook uit het BBBB dat uitgaat van het 'zonder nader onderzoek' vaststellen van de aanslag (paragraaf 5, lid 2 BBBB).

Het voorkomen van ambtelijke werkzaamheden vormt dus aanleiding om de bovengrens voor vergelding te verlagen. Een andere, misschien nog wel belangrijkere, schadecomponent is uiteraard het bedrag aan belasting dat alsnog geheven kan worden. Als immers het volledige bedrag aan belasting alsnog binnenkomt, is er in het geheel geen gemis aan belastingopbrengsten. Het schadelijke effect van de beboetbare gedraging treedt dus niet op. Dit vormt naast het niet hoeven uitvoeren van kostbaar onderzoek nog een reden om uit hoofde van schadebeperking de vergelding te matigen.

Naast het schade-element van de vergelding is naar mijn mening ook een zekere verminderde verwijtbaarheid van belang bij vrijwillige verbetering. Dit betekent overigens niet dat inkeer met terugwerkende kracht de aanvankelijke mate van verwijtbaarheid mitigeert. Waar het op neer komt, is dat de inkeer in de sfeer van de straftoemeting een drukkend effect heeft op de (straf)toemetingsschuld als geheel.

Een laatste aspect van de strafmatigende werking van vrijwillig verbeteren heeft te maken met de persoon van de inkeerder, namelijk het berouw dat deze betoont op het moment van inkeer.<sup>183</sup> Dit element van spijt betuigen blijkt vandaag de dag onder andere uit het feit dat de inkeermelding spontaan moet zijn. Het mag niet van buitenaf zijn ingegeven. Als de belastingplichtige uit zichzelf heeft ingezien dat hij fout is geweest, dan getuigt dat van enig geïnternaliseerd (fiscaal) normbesef. Dit

<sup>183</sup> Zie Sinninghe Damsté, p. 514, met betrekking tot een voorloper van fiscaal-strafrechtelijke inkeerbepaling van artikel 69, lid 3 AWR: artikel 117, tweede lid, Wet IB 1914.

zelfstandige besef brengt een verminderde noodzaak tot repressie uit hoofde van (speciale) preventie met zich.<sup>184</sup>

#### *Waardering en weging*

Het fiscale boeterecht bevat verschillende regelingen die zien op boetematiging bij vrijwillige verbetering. Allereerst is er de inkeerregeling van artikel 67n AWR.<sup>185</sup> Deze bepaling ziet op matiging van vergrijpboeten bij *aanslagbelastingen*. Het eerste lid van artikel 67n AWR voorziet in een matiging van het gehele boetebedrag als de inkeer plaatsvindt binnen twee jaren na het begaan van het beboetbare feit. Wordt ingekeerd buiten deze tweejaarstermijn, dan wordt de vergrijpboete ook gematigd en wel tot 120% (m.b.t. verzwegen box 3-inkomsten) en 60% (overige gevallen) op grond van het tweede lid van paragraaf 7 van het BBBB.

Bij de inkeerregeling van artikel 67n AWR en het bijbehorende matigingsbeleid van paragraaf 7 BBBB wil ik de volgende kanttekeningen plaatsen.

Een bijzonderheid van de inkeerregeling is dat een onderscheid in matiging wordt gemaakt naar het moment van inkeer; binnen twee jaren na het begaan van het beboetbare feit bedraagt de matiging 100%, maar inkeer na twee jaren 'levert' inkeer niet meer op dan 60% (box 3) of 40% (overig). Naar mijn mening kan er bij inkeer na twee jaren net zoveel aanleiding zijn – geen schadelijke gevolgen, verminderde verwijtbaarheid, norminternalisatie en berouw – om de boete te matigen naar nihil als bij inkeer binnen twee jaren.

Een ander opmerkelijk feit is dat de boete bij inkeer 'in overige gevallen' gematigd wordt naar 60%, terwijl bij een dergelijk vergrijp zonder inkeer een boete van 50% wordt opgelegd in geval van opzet. Het surplus van 10% is niet op voorhand te verklaren. Mijs inziens zal de inspecteur dus in voorkomende gevallen met behulp van strafverzwarende omstandigheden, zoals een bepaalde vorm van listigheid of samenspanning, moeten motiveren waarom hij bij inkeer een vergrijpboete oplegt van 60%.

Opmerkelijk is ook de waardering van de inkeer ten opzichte van het type inkomsten waarop de inkeer betrekking heeft. Het BBBB maakt namelijk verschil tussen enerzijds inkeer van verzwegen box 3-inkomsten (matiging van 60%) en anderzijds inkeer van verzwegen box 1- en box 2-inkomsten (matiging van 40%). Inkeer met betrekking tot box 3-inkomsten wordt dus hoger gewaardeerd dan inkeer met betrekking tot box 1- en box 2-inkomsten.

Voor de vergrijpboete van artikel 67cc AWR geldt eveneens een van artikel 67n AWR afgeleide inkeerregeling (zie paragraaf 25a, lid 5 BBBB). Kortgezegd kan een juiste, volledige en tijdige aangifte als een rechtsgeldig inkeerverzoek worden beschouwd ten opzichte van een eerder opzettelijk onjuist of onvolledig verzoek om een voorlopige aanslag. Hoe een inspecteur in deze gevallen kan achterhalen of een aangifte als een inkeerverzoek moet worden beschouwd, is mij niet duidelijk. De regeling lijkt afbreuk te doen aan het vereiste dat het verzoek om inkeer (of

184 Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 16 augustus 2016 (ECLI:NL:GHARL:2016:6541, r.o. 4.14).

185 De regering is overigens van plan om de inkeerregeling m.i.v. 1 januari 2018 af te schaffen ten aanzien van zwartsparenders met buitenlands vermogen (zie het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018, Kamerstukken II, vergaderjaar 2017-2018, 34 786, o.a. nr. 15). Volgens het voorgestelde derde lid van artikel 67n AWR geldt voor deze specifieke doelgroep de tweejaarstermijn van het eerste lid niet meer. Over de verdere gevolgen hiervan voor het matigingsbeleid (par. 7, lid 2 van het BBBB) bestond ten tijde van het ter perse gaan van dit boekwerk nog geen duidelijkheid.

vrijwillige verbetering) 'uitdrukkelijk kenbaar' moet zijn. Daarbij is overigens niet helder wat de matiging moet worden als er meer dan twee jaren verstreken zijn sinds het begaan van het beboetbare feit, maar ik neem aan dat dan het matigingsbeleid van paragraaf 7 BBBB zal worden gevolgd.

Ook voor overtredingen van betalingsverplichtingen bij *aangiftebelastingen* (artikel 67c en 67f AWR) gelden versoepelde regels bij vrijwillige verbetering. Zo bepaalt paragraaf 25, lid 8 BBBB dat geen vergrijpboete wordt opgelegd in geval van vrijwillige verbetering. Ook wordt geen verzuimboete opgelegd als het bedrag van de vrijwillige verbetering € 20.000 of minder bedraagt of als het nog te betalen bedrag minder dan 10% bedraagt van het totaalbedrag van de verschuldigde belasting waarop de vrijwillige verbetering betrekking heeft (paragraaf 24a BBBB). Is het bedrag van de vrijwillige verbetering € 20.000 of meer en komt het eveneens boven de hiervoor genoemde 10%-grens uit, dan volgt een verzuimboete van 5%. Deze boete is overigens de helft van de boete die in een regulier geval van gebleken onjuistheden wordt opgelegd (10%, zie paragraaf 24 BBBB).

Een bijzondere regeling betreft artikel 28b, lid 5 Wet LB. In deze bepaling wordt – kortgezegd – geen verzuimboete opgelegd voor het onjuist of onvolledig doen van een aangifte loonheffingen (artikel 67b, lid 2 Wet LB) als de inhoudingsplichtige door middel van een correctiebericht vrijwillig verbetert.

#### *Strafrecht*

In het commune strafrecht is inkeer of vrijwillige verbetering een onbekend fenomeen. Althans, er zijn mij geen wetten of voorschriften bekend die een strafmatiging voorschrijven als een verdachte uit zichzelf openheid van zaken geeft, nadat hij het strafbare feit heeft begaan. Weliswaar voorziet artikel 46b Sr in strafuitsluiting bij vrijwillige terugtred, maar deze regeling heeft alleen betrekking op de poging en voorbereiding.

In enkele rechtbankuitspraken zijn voorbeelden te vinden van strafvermindering in verband met het feit dat de verdachte zichzelf heeft aangegeven en vervolgens heeft meegewerkt.<sup>186</sup> Daarbij is vaak niet te achterhalen welke waarde – in termen van de mate waarin strafvermindering wordt toegepast – de rechter toekent aan dit feit.

In sommige gevallen maakt het OM wel eens gebruik van (sociale) media om verdachten te bewegen zich aan te geven. Voorbeelden hiervan zijn de acties rondom het project X-feest te Haren (een uit de hand gelopen feest na een facebook-oproep van een meisje) en de media-uitingen met betrekking tot een loverboy-zaak in het Limburgse Valkenburg waar het OM beschikte over een grote hoeveelheid DNA van veel verschillende verdachten. Overigens is mij niet bekend of

<sup>186</sup> Voorbeelden: Rechtbank Utrecht 19 augustus 2008 (ECLI:NL:RBUTR:2008:BE9442), Rechtbank Noord-Nederland 24 oktober 2013 (ECLI:NL:RBNNE:2013:6443), Rechtbank Limburg 23 januari 2013 (ECLI:NL:RBLIM:2013:BZ5103), Rechtbank Arnhem 19 maart 2012 (ECLI:NL:RBARN:2012:BV9198).

dergelijke oproepen gepaard gaan met het in het vooruitzicht stellen van strafvermindering.

In het fiscale strafrecht leidt inkeer tot uitsluiting van strafvervolging (artikel 69, lid 3 AWR). Als sprake is van een rechtsgeldige inkeer dan wordt in het geheel niet aan bestraffing – laat staan straftoemeting – toegekomen. Bij inkeer buiten de tweejaarstermijn van artikel 67n AWR kan dus wel een (gematigde) vergrijpboete worden opgelegd maar geen strafvervolging worden ingesteld. De wetgever heeft overigens deze discrepantie tussen het fiscale boeterecht en het fiscale strafrecht, die is ontstaan door een wetswijziging als gevolg van een amendement per 1 januari 2010,<sup>187</sup> niet nader toegelicht.

#### **6.4.6 De omstandigheden waaronder het feit is begaan (Context)**

##### **6.4.6.1 Verzachtende omstandigheden**

###### *Omschrijving*

Een categorie strafverminderende omstandigheden die al sinds 1954 in beleid wordt genoemd (zie hoofdstuk 2, onderdeel 2.9.3.4, onder d), betreft de zogeheten verzachtende omstandigheden. Volgens paragraaf 7, lid 4 van het BBBB zijn dit omstandigheden waarbij de nadruk ligt ‘op buiten de (directe) invloedssfeer van belanghebbende liggende gebeurtenissen’.

In de fiscale rechtspraak zijn relatief weinig verwijzingen naar verzachtende omstandigheden terug te vinden. Daarnaast lijkt de term steeds meer als containerbegrip gebruikt te worden voor allerlei matingsgronden die niet specifiek buiten de invloedssfeer van de belastingplichtige liggen. Voorbeelden van deze, naar mijn mening onjuist geclassificeerde, factoren zijn: een eerste verzuim,<sup>188</sup> verbeterd aangiftegedrag in de toekomst, een geringe termijnoverschrijding<sup>189</sup> en een meewerkende houding.<sup>190</sup> In oudere jurisprudentie zijn daarentegen nog wel enkele gevallen van ‘zuivere’ verzachtende omstandigheden terug te vinden, zoals een belastingplichtige die analfabeet is<sup>191</sup> en ziekte van de externe boekhouder<sup>192</sup> of familieleden.<sup>193</sup>

###### *Strafdoelen*

Van verzachtende omstandigheden wordt wel eens gezegd dat deze tegen overmacht aan liggen. Het komt dan ook wel eens voor dat de rechter een beroep op deze

187 Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 31 301, nr. 34.

188 Hof Den Bosch 26 juni 2015 (ECLI:NL:GHSHE:2015:2581).

189 Hof Den Bosch 13 juni 2014 (ECLI:NL:GHSHE:2014:1770) en Hof Den Bosch 21 november 2014 (ECLI:NL:GHSHE:2014:4900).

190 Hof Amsterdam 10 maart 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BP7593.

191 Hof Amsterdam 16 november 1992, Infobulletin 1993/199.

192 Hoge Raad 23 april 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9992 (BNB 1980/175, met noot Hofstra).

193 Hof Den Haag 19 maart 2010, ECLI:NL:GHSGR:2010:BM1151 (VN 2010/40.10).

strafuitsluitingsgrond weliswaar niet honoreert, maar dat hij dit wel meeweegt bij de strafmaat.<sup>194</sup> Dit doet zich ook soms voor bij verweren met betrekking tot afwezigheid van alle schuld (avas).<sup>195</sup>

Avas en psychische overmacht zijn schuldsluitingsgronden; overmacht in de zin van noodtoestand is een rechtvaardigingsgrond. Als sprake is van een van deze strafuitsluitingsgronden dan wordt de boete dus vernietigd vanwege het afwezig zijn van enige mate van verwijtbaarheid of het ontbreken van de vereiste wederrechtelijkheid. Wanneer een boete wordt gematigd op grond van verzachtende omstandigheden, dan zal dit dus over het algemeen samenhangen met een verlaagde bovengrens voor vergelding vanwege (sterk) verminderde verwijtbaarheid en/of een geringe mate van wederrechtelijkheid.

#### *Waardering en weging*

Over de waardering van verzachtende omstandigheden staat in het vierde lid van paragraaf 7 van het BBBB de volgende passage: 'Voor de beoordeling of die [verzachtende] omstandigheden tot matiging van de boete aanleiding kunnen geven, kan het van belang zijn of, dan wel in hoeverre, belanghebbende maatregelen heeft getroffen of had kunnen treffen om het verzuim of vergrijp te voorkomen'. Uit deze passage volgt dat niet snel tot matiging overgegaan zal worden.<sup>196</sup> Zo vormde de ziekte van een werknemer van belastingplichtige die verantwoordelijk was voor de aangiften omzetbelasting geen grond voor matiging. Volgens de rechter had de belastingplichtige voldoende tijd om maatregelen te nemen om een en ander goed te laten verlopen.<sup>197</sup>

#### *Strafrecht*

Ook in strafrechtelijke procedures wordt met enige regelmaat een beroep gedaan op strafuitsluitingsgronden, waarin verzachtende omstandigheden zijn 'verpakt'. Als een dergelijk verweer niet wordt gehonoreerd, dan leidt dit in uitzonderingsgevallen

194 Bijvoorbeeld: Hof Den Haag 17 mei 2011, ECLI:NL:GHSGR:2011:BQ9170. In deze casus was door de belastingplichtige met een 'geschorste' auto gereden om van een voorbijrijdend, verdacht voertuig het kenteken te kunnen achterhalen.

195 Zoals in Hof Arnhem van 24 april 2012 (ECLI:NL:GHARN:2012:BW5519), waar de rechter weliswaar niet tot avas kwam, maar wel waarde toekende aan de door belastingplichtige aangevoerde omstandigheid dat hij verkeerd door zijn adviseur zou zijn ingelicht. Zie voor een ander voorbeeld in de sfeer van de motorrijtuigenbelasting: Hof Arnhem-Leeuwarden 11 november 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:8775.

196 Slechts een enkele keer vormt ziekte een aanleiding voor matiging. Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 13 juni 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AE5172. Soms maakt een verzachtende omstandigheid onderdeel uit een totaal van verzachtende omstandigheden die leiden tot een geslaagd beroep op avas: Hof Den Bosch 11 oktober 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BY1257.

197 De ziekte van de medewerker openbaarde zich in 2004, terwijl de beboetbare feiten zich over de periode 2005 tot 2009 hadden voorgedaan (Hof Arnhem-Leeuwarden 24 september 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:7341).

toch tot een matiging.<sup>198</sup> Ook wordt in dergelijke gevallen soms overgegaan tot schuldigverklaring zonder straf (artikel 9a Sr),<sup>199</sup> een modaliteit die enigszins vergelijkbaar is met een verzuimmededeling.

#### 6.4.6.2 Slechte financiële omstandigheden (tijdens het begaan van het feit)

##### Omschrijving

Het moment waarop slechte financiële omstandigheden zich voordoen, is bepalend voor de wijze waarop deze strafverminderende omstandigheden van invloed zijn op de strafmaat. Het BBBB maakt in paragraaf 7 een onderscheid tussen slechte financiële omstandigheden ten tijde van het opleggen van de boete (lid 7; zie hierna onderdeel 6.4.7.1) en slechte financiële omstandigheden ten tijde van de verweten gedraging (lid 8). Deze laatste categorie zal ik hier bespreken, omdat deze omstandigheden veelal de aanleiding vormen voor het begaan van het beboetbare feit.

##### Strafdoelen

In de LAB van 1984 werd de mogelijkheid van kwijtschelden op grond van slechte financiële omstandigheden tijdens het beboetbare feit geïntroduceerd (zie hoofdstuk 2, onderdeel 2.9.3.4, onder b).<sup>200</sup> Vandaag de dag staat deze beleidsregel als volgt in het achtste lid van paragraaf 7 van het BBBB: 'Slechte financiële omstandigheden ten tijde van de verweten gedraging kunnen de verwijtbaarheid daarvan verminderen'. Daarmee lijkt het primaire strafdoel bij deze matigingsgrond een gegeven, namelijk een lagere bovengrens voor vergelding als gevolg van een verminderde verwijtbaarheid.

De achterliggende gedachte achter genoemde strafverminderende omstandigheid is dat de belastingplichtige niet de intentie heeft om de fiscus te benadelen. Door zijn slechte financiële situatie wordt hij als het ware gedwongen om minder belastingen te betalen, omdat hij anders niet meer in zijn eigen levensonderhoud kan voorzien. De arme sloeber die een brood steelt, kan simpelweg op meer clementie rekenen dan de rijkard die dit ook doet. De arme doet het om te overleven – een vorm van welbegrepen eigenbelang – terwijl de rijke steelt om nog rijker te worden.

198 Geen avas, wel matiging: Hof Arnhem-Leeuwarden 22 januari 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:BY9127. Geen avas en geen overmacht-noodtoestand, wel matiging: Hof Arnhem 16 september 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BN7281.

199 In de casus voor Hof Arnhem-Leeuwarden van 13 april 2015 (ECLI:NL:GHARL:2015:2708), kwam de rechter niet tot avas, maar verklaarde hij de verdachte schuldig zonder straf. Hof Den Haag (12 oktober 2011, ECLI:NL:GHSGR:2011:BU4271) kwam tot eenzelfde conclusie nadat een verweer inzake psychische overmacht terzijde werd gesteld.

200 Dit gebeurde overigens naar aanleiding van een uitspraak van de Hoge Raad op 8 december 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9027 (BNB 1983/50, met noot Simons). Het betrof toen betalingsmoeilijkheden bij aangiftebelastingen. Eerder had de Hoge Raad deze lijn voor betalingsmoeilijkheden binnen de aanslagbelastingen al aangegeven: Hoge Raad 19 oktober 1977, ECLI:NL:HR:1977:AX3185 (BNB 1978/53, met noot Scheltens). In BNB 1991/91 heeft de Hoge Raad in een zaak over motorrijtuigenbelasting dit nog eens verduidelijkt (19 december 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4507).

*Waardering en weging*

Het BBBB lijkt in paragraaf 7 de inspecteur te willen behoeden voor een al te soepele houding bij matiging op grond van slechte financiële omstandigheden. Zo moet sprake zijn van een 'bijzonder geval' en dient de inspecteur 'kritisch' te zijn (lid 6). Daarnaast schrijft het negende lid voor dat geen vermindering wordt verleend als de belastingplichtige de slechte financiële positie aan zichzelf te wijten heeft.

Overigens is niet geheel helder wat onder een 'bijzonder geval' moet worden verstaan. Het lijkt mij dat het in ieder geval moet gaan om een situatie die vrij plotseling is ontstaan en die niet direct opgevangen kan worden. Mijn gedachten gaan daarbij bijvoorbeeld uit naar een onverwacht faillissement van een zeer grote afnemer bij wie de belastingplichtige grote vorderingen open heeft staan. Ook een plotselinge directe kredietbeperking door de huisbankier of een afwijzing van een subsidieaanvraag kan wellicht een bijzonder geval opleveren. Liquiditeitsproblemen vanwege wisselende inkomsten bij seizoenbedrijven of een te verwachten vraaguitval zijn mijns inziens niet als bijzonder aan te merken.

Voorgaande betekent dat de lat voor matiging in verband met slechte financiële omstandigheden ten tijde van het begaan van het beboetbare feit behoorlijk hoog wordt gelegd. Ik heb dan ook geen rechtspraak kunnen vinden die enig inzicht biedt in de waardering en weging van deze strafverminderende omstandigheid.

*Strafrecht*

Hetzelfde kan gezegd worden over het strafrecht. Er is te weinig jurisprudentie om beelden aan te ontleenen. Slechts in één zaak voor het Hof Arnhem – een fiscale strafzaak overigens – wordt overduidelijk verwezen naar slechte financiële omstandigheden tijdens het moment van begaan van het beboetbare feit en de verminderde verwijtbaarheid die dit met zich brengt:

*"[...] Voorts wordt er rekening mee gehouden dat verdachte inmiddels het gehele bedrag aan verschuldigde omzetbelasting over de tenlastegelegde periode heeft voldaan, als ook met de moeilijke (financiële) situatie waarin de verdachte destijds verkeerde, ten gevolge van de brand in zijn bedrijfspand. Het strafbare handelen van verdachte was een reactie op zijn slechte financiële situatie; het was niet de uitwerking van een vooropgezet plan om in het geheel geen of minder belasting te betalen. [...]"*<sup>201</sup>

**6.4.7 Overige omstandigheden**

De omstandigheden die in dit onderdeel aan de orde komen, zijn niet eenduidig te plaatsen in een van de hiervoor behandelde categorieën betreffende de wat-, wie-, hoe-, effect- en contextvraag. Zoals zal blijken, is het verband van deze omstandigheden met de klassieke strafdoelen dan ook verder verwijderd, dan wel onduidelijk of zelfs helemaal afwezig.

201 Hof Arnhem 18 april 2012, ECLI:NL:GHARN:2012:BX1303.

*6.4.7.1 Slechte financiële omstandigheden (tijdens opleggen/beoordelen boete)**Omschrijving*

In onderdeel 6.4.6.2 heb ik de strafverminderende werking van slechte financiële omstandigheden *ten tijde van het begaan van het beboetbare feit* beschreven. In dit onderdeel ga ik in op slechte financiële omstandigheden *ten tijde van het opleggen van de boete* (lid 7 van paragraaf 7 van het BBBB).

De Hoge Raad heeft van deze strafverminderende omstandigheid bepaald dat de rechter deze in het licht van het draagkrachtbeginsel op grond van artikel 5:46 Awb ex nunc – dus in het heden – moet toetsen.<sup>202</sup> Voor de inspecteur betekent dit naar mijn mening dat hij niet alleen de financiële situatie ten tijde van het opleggen van de boete moet beoordelen, maar bijvoorbeeld ook ten tijde van het doen van uitspraak op bezwaar. Gaat de belastingplichtige in beroep, dan ligt het initiatief voor het (her)beoordelen van de financiële situatie in beginsel bij de belastingplichtige zelf. Op hem rust dan namelijk de last om ter zake een 'uitdrukkelijk onderbouwd standpunt' aan te dragen (vgl. artikel 359, lid 2 Sv).<sup>203</sup>

*Doelen; gemis aan subsidiariteit*

Het belang van deze matingsgrond is evident: een boete van bijvoorbeeld € 2.000 kan voor een belastingplichtige die alleen een bijstandsuitkering heeft en geen vermogen bezit zeer grote gevolgen hebben. Daarbij kan gedacht worden aan een langlopend invorderingsproces met termijnbetalingen, dwanginvordering, schuldsaneringstrajecten of zelfs een faillissement.<sup>204</sup> De gevolgen van de boete staan in dat geval niet in verhouding tot de met de boete beoogde strafdoelen, omdat meer leed wordt veroorzaakt dan eigenlijk is bedoeld. Door de boete te matigen naar de draagkracht van de belastingplichtige, wordt een zeker surplus aan leed voorkomen.

De vraag is echter of met de boete na matiging nog in voldoende mate de strafdoelen worden nagestreefd. Het kan immers in het hiervoor genoemde voorbeeld best zo zijn dat een boete van € 2.000 uit hoofde van vergelding en preventie gerechtvaardigd is, terwijl een eventuele matiging naar bijvoorbeeld € 500 niet in verhouding staat tot de mate van verwijtbaarheid en wederrechtelijkheid. De matiging kan aldus een spanning opleveren met het proportionaliteitsbeginsel.

Bij een gebrek aan financiële draagkracht is de boete dus slechts in beperkte mate effectief. Dit wordt veroorzaakt door de wijze waarop door beboeting leed wordt toegevoegd, namelijk door het afnemen van geld. Immers, als de belastingplichtige geen geld heeft dat afgenomen kan worden, dan lijkt het 'boetemes' bij voorbaat bot. De bestraffer zou dan zijn toevlucht moeten nemen tot een alternatief waarmee wel

<sup>202</sup> Hoge Raad 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:685 (BNB 2014/194, met noot De Bont).

<sup>203</sup> Zie rechtsoverweging 3.4.3. van eerdergenoemd arrest van de Hoge Raad. De uitspraak van Hof Den Bosch van 12 oktober 2017 (ECLI:NL:GHSHE:2017:4423) geeft een goede indicatie van de waardering en weging van allerlei financiële omstandigheden.

<sup>204</sup> Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 14 maart 2017 (ECLI:NL:GHARL:2017:2098).



leedtoevoeging kan worden bewerkstelligd. Maar een dergelijk alternatief is in het (fiscale) punitieve bestuursrecht niet voorhanden. In zoverre is de matiging op grond van slechte financiële omstandigheden dus het gevolg van een gemis aan subsidiariteit.

#### *Waardering en weging*

Voor de waardering en weging geldt in principe hetzelfde als voor slechte financiële omstandigheden tijdens het begaan van het beboetbare feit (zie hiervoor onderdeel 6.4.6.2). De inspecteur moet op grond van het BBBB voorzichtig zijn bij het honoreren van draagkrachtverweren. Daarnaast is er ook te weinig richtinggevende rechtspraak over draagkrachtmatigheden om conclusies aan te verbinden.<sup>205</sup>

#### *Strafrecht*

Het draagkrachtbeginsel is ook in het strafrecht alom aanwezig. Zo bepaalt artikel 24 Sr dat de strafrechter bij het opleggen van een geldboete rekening moet houden met de draagkracht van de verdachte (zie ook hoofdstuk 5, onderdeel 5.4.3.10). Deelbetalingen zijn daarbij mogelijk (artikel 24a Sr).<sup>206</sup> Ook het OM houdt op grond van de algemene strafforderingsaanwijzing bij de te vorderen geldboete rekening met de financiële situatie van de verdachte.<sup>207</sup>

Beperkte draagkracht vormt dus ook in het strafrecht een strafverminderende omstandigheid. Maar in sommige gevallen is het voor het OM ook aanleiding om een 'geldboete om te zetten naar een andere sanctie of een voorwaardelijke boete te eisen'.<sup>208</sup> Ook de strafrechter kan dit overigens. Zo bepaalde Hof Leeuwarden dat op grond van de 'slechte financiële situatie' van de verdachte in plaats van de gevorderde geldboete een werkstraf meer op zijn plaats was.<sup>209</sup> In een andere zaak vormde dit onder meer voor Hof Arnhem aanleiding om een voorwaardelijke geldboete op te leggen in plaats van een onvoorwaardelijke geldboete.<sup>210</sup> Dit laatste alternatief, voorwaardelijke in plaats van onvoorwaardelijke sanctionering, zou naar mijn mening ook binnen het fiscale bestuurlijke boeterecht van meerwaarde kunnen zijn.

<sup>205</sup> Zie voor een voorbeeld: Hof Den Bosch 9 april 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BM7451.

<sup>206</sup> De Centrale Raad van Beroep refereerde overigens bij de beoordeling van de draagkracht bij beboeting in bijstandszaken eveneens aan de artikel 24 en 24a van het Wetboek van Strafrecht: CRvB 11 januari 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:9/10/12. Wellicht dat de belastingkamer van de Hoge Raad deze lijn binnenkort volgt.

<sup>207</sup> Aanwijzing kader voor straffordering en OM-afdoeningen van 1 maart 2015, 2015A001, Strct. 2015, 4952.

<sup>208</sup> Zie eerdergenoemde Aanwijzing.

<sup>209</sup> Hof Leeuwarden 15 februari 2010, ECLI:NL:GHLEE:2010:BL4199.

<sup>210</sup> Hof Arnhem 19 november 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BO5085.

#### 6.4.7.2 Samenloop

##### Omschrijving

Het boete- en strafrecht richten zich op het bestraffen van personen die strafwaardige gedragingen vertonen. Soms verricht een persoon binnen een bepaald tijdsbestek verschillende strafbare handelingen die afzonderlijke strafbare feiten opleveren. In beginsel zou dan voor elk afzonderlijk feit de maximale straf kunnen volgen. Maar er zijn gevallen dat de verschillende gedragingen in zodanig verband met elkaar staan dat het ongeclausuleerd 'optellen' van alle afzonderlijke straffen leidt tot een onevenredige bestraffing van het feitencomplex als geheel. In die gevallen voorziet de samenloopregeling in matiging.

Artikel 5:8 Awb regelt de samenloop van bestuursrechtelijke sancties, waaronder bestuurlijke boeten. Volgens deze bepaling kunnen bij overtreding van verschillende voorschriften evenzovele boeten worden opgelegd waardoor cumulatie mogelijk is. De wetgever heeft met deze regeling willen aansluiten bij de strafrechtelijke regeling voor meerdaadse samenloop die eveneens ongelimiteerde cumulatie van geldboeten mogelijk maakt (zie artikel 57, tweede lid Sr). Daarbij heeft de wetgever overigens aangegeven dat dit niet tot een onevenredige bestraffing mag leiden:

*"Een bestuursorgaan dat voor te onderscheiden, maar wel samenhangende overtredingen twee of meer bestuurlijke boeten oplegt, zal zich dan ook moeten afvragen of het totaal van de boeten nog wel aansluit bij de ernst van de overtreding. Evenzo zal een bestuursorgaan dat een boete oplegt voor een overtreding die samenhangt met een overtreding waarvoor reeds door een ander bestuursorgaan een boete is opgelegd, dan wel een strafsancie is opgelegd of een strafrechtelijke transactie heeft plaatsgevonden, zo nodig rekening moeten houden met eerder door andere organen opgelegde straffen. Artikel 5.4.1.7 biedt daartoe de ruimte."*<sup>211</sup>

Samenloop manifesteert zich in het bestuurlijke boeterecht dus als strafbeïnvloedende omstandigheid bij de evenredigheidstoets van artikel 5:46 Awb en zal in de regel als een strafverminderende omstandigheid worden gezien.

Het Wetboek van Strafrecht kent drie vormen van samenloop: de eendaadse samenloop (artikel 55 Sr), de meerdaadse samenloop (artikelen 57 en 58 Sr) en de voorgezette handeling (artikel 56 Sr).

##### Meerdaadse samenloop

De meest voorkomende vorm van samenloop betreft de meerdaadse samenloop. Hiervan is volgens de Awb-wetgever sprake als 'een gedraging (een fysieke handeling) meer overtredingen oplevert, die ook afzonderlijk hadden kunnen worden gepleegd en die verschillende belangen schenden'.<sup>212</sup> Deze definitie komt overeen met een van de strafrechtelijke categorieën van meerdaadse samenloop.<sup>213</sup> Ik ga er

<sup>211</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 91 (N.B.: artikel 5.4.1.7 is het huidige artikel 5:46 van de Awb).

<sup>212</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 90.

<sup>213</sup> Zie De Hullu 2015, p. 535-536.

dan ook vanuit dat het de bedoeling van de wetgever is – hoewel hij zich niet heeft uitgelaten over een gelijkschakeling met de rechtsontwikkelingen binnen het strafrecht ten aanzien van meerdaadse samenloop<sup>214</sup> – om het bestuursrecht hierin gelijk op te laten gaan met het strafrecht.

Meerdaadse samenloop komt een enkele keer voor in de rechtspraak over fiscale boeten.<sup>215</sup> Zo wordt soms samenloop verondersteld als een correctie in de winst-sfeer ‘automatisch’ tot beboetbare feiten voor zowel de inkomstenbelasting als de omzetbelasting leidt.<sup>216</sup> Ook werden vaak boeten op grond van samenloop gematigd in zaken waarbij een taxi-ondernemer fiscaal beboetbare feiten in de MRB, BPM, de IB/PVV, de WAZ en de omzetbelasting beging door het plaatsen van een zogeheten kilometertelleronderbreker (kto).<sup>217</sup>

Overigens is niet altijd sprake van een zuivere vorm van (meerdaadse) samenloop. Soms wordt het samenloop-argument gebruikt om het totaalbedrag aan vergrijpboeten dat voortspuit uit een complex van feiten te beperken. Of zoals rechtbank Arnhem in een kto-zaak overwoog: *“Aangezien in dit geval sprake is van samenloop van boetes in diverse met elkaar samenhangende en voor wat betreft het feitencomplex betreffende identieke zaken acht de rechtbank een verdere matiging tot 25% echter geboden.”*<sup>218</sup>

#### Eendaadse samenloop

Eendaadse samenloop doet zich voor als ‘door één gedraging twee of meer voorschriften worden overtreden die naar hun aard en strekking zodanig nauw samenhangen dat in wezen slechts één overtreding plaatsvindt’.<sup>219</sup> De wetgever verwees in de memorie van toelichting bij de Vierde tranche expliciet naar artikel 55, lid 1 Sr. Daarbij werd eveneens aangegeven dat het bestuursrecht zich voor wat betreft de rechtsvorming omtrent het begrip eendaadse samenloop zal voegen naar het strafrecht.

In het fiscale bestuurlijke boeterecht zijn zuivere gevallen van eendaadse samenloop uitzonderlijk, net als in het strafrecht. Een van de weinige situaties die zich in de fiscale rechtspraak tot nu toe heeft voorgedaan, betreft het niet (tijdig) indienen van

214 Terwijl de Raad van State daar wel om leek te vragen (Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 4, p. 18).

215 Maar het fenomeen meerdaadse samenloop bestaat in de jurisprudentie al geruime tijd, zie bijvoorbeeld: Hoge Raad 9 januari 1933 (NJ 1933, 622) en Hoge Raad 5 november 1946, B nr. 8297 (VN 2002/14.11).

216 Voorbeelden: Hof Den Haag 24 januari 2014 (ECLI:NL:GHDHA:2014:477), Hof Den Haag 30 augustus 2011 (ECLI:NL:GHSGR:2011:BT7706), Hof Amsterdam 1 augustus 2013 (ECLI:NL:GHAMS:2013:2407), Hof Arnhem-Leeuwarden 3 december 2013 (ECLI:NL:GHARL:2013:9201).

217 Zoals in Hof Den Haag 27 juni 2008, ECLI:NL:GHSGR:2008:BD6328/BD6315. Ook bij de heffing van BZM komt meerdaadse samenloop voor (zie bijvoorbeeld Rechtbank Zeeland West-Brabant 15 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:8018; NTFR 2017/630, met noot Nent).

218 Rechtbank Arnhem 22 november 2007, ECLI:NL:RBARN:2007:BH3475. Hof Arnhem heeft deze redenering ook wel eens toegepast: Hof Arnhem 3 mei 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BA5609.

219 Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 91.

één aangifte die betrekking heeft op verschillende belastingmiddelen.<sup>220</sup> Ook bij de heffing van BZM komt soms eendaadse samenloop voor.<sup>221</sup>

#### *Voortgezette handeling*

Volgens artikel 56 Sr is sprake van een voortgezette handeling als 'meerdere feiten, ofschoon elk op zichzelf misdrijf of overtreding opleverende, in zodanig verband [staan] dat zij moeten worden beschouwd als één voortgezette handeling'. Wat onder 'zodanig' verband moet worden verstaan, is een vraag van feitelijke aard die de strafwetgever aan de rechter heeft willen overlaten. Daarbij is van belang dat 'de verschillende strafbare feiten de uiting zijn van één ongeoorloofd wilsbesluit. Een voortgezet misdrijf kan dus ook alleen ontstaan uit de vereeniging van meerdere gelijksoortige feiten.'<sup>222</sup>

De belangrijkste criteria voor het aannemen van een voortgezette handeling zijn dus het voortkomen uit één ongeoorloofd wilsbesluit en de gelijksoortigheid van de feiten. Overigens hoeft het daarbij niet altijd om een actief handelen te gaan; ook omissiedelicten kunnen betrekking hebben op een voortgezette *handeling*. Daarbij merk ik op dat ook culpoze delicten onder de werking van artikel 56 Sr vallen.<sup>223</sup>

Over de voortgezette handeling heeft de Awb-wetgever in het geheel niets gezegd. Dat betekent naar mijn mening niet dat de voortgezette handeling zich niet als strafmatigende omstandigheid in het fiscale bestuurlijke boeterecht voordoet. Zo kan de algemene samenloopregeling bij schending van informatieverplichtingen van paragraaf 28a BBBB als een regeling voor voortgezette handeling worden gezien. Ook zou bijvoorbeeld het niet corrigeren (artikel 28b Wet LB, paragraaf 30 BBBB) van een eerdere onjuiste of onvolledige aangifte loonheffingen (artikel 67b, lid 2 AWR, paragraaf 22a BBBB) wellicht als een voortgezette handeling kunnen worden bestempeld. Hetzelfde kan mijns inziens gelden voor een onjuist of onvolledig verzoek om een voorlopige aanslag (artikel 67cc AWR) gevolgd door een onjuiste of onvolledige aangifte (artikel 67d AWR), waarbij de onjuistheid of onvolledigheid betrekking heeft op dezelfde gegevens.

#### *Bijzondere samenloopvormen en -begrippen in het fiscale bestuurlijke boeterecht*

In het fiscale bestuurlijke boeterecht zijn verschillende vormen van matiging of anticumulatie aangemerkt als samenloop. Zo wordt onder het mom van samenloop regelmatig tot matiging overgegaan in gevallen waarin vergrijpboeten worden opgelegd aan zowel de BV als aan de directeur-grootaandeelhouder (dga) van die

220 Vgl. Hoge Raad 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AL7045 (BNB 2005/42, met noot Feteris), Hoge Raad 18 februari 2005 (ECLI:NL:HR:2005:AS6581) en Hoge Raad 23 december 2005 (ECLI:NL:HR:2005:AU8529).

221 Namelijk bij de heffing d.m.v. zogeheten jaarvignetten (Hof Den Bosch 11 december 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:5186 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 2 december 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7653).

222 Aldus Smidt (De Hullu 2015, p. 533).

223 De Hullu 2015, p. 533.

BV.<sup>224</sup> Als bijvoorbeeld privékosten van de dga ten onrechte ten laste van de winst van de BV zijn gebracht, dan kan dit bij correctie leiden tot navorderingen met boeten in de Vpb (de BV) en de IB (de dga). De dga wordt dan door beide boeten in zijn vermogen getroffen, namelijk direct in zijn privévermogen (IB) en in zijn (middellijke) vermogenspositie in de BV.<sup>225</sup> Dit kan zich ook voordoen als zowel de belastingplichtige rechtspersoon (als pleger) als de betrokken dga (bijvoorbeeld voor feitelijk leidinggeven) worden beboet.<sup>226</sup>

Van samenloop als bedoeld in het Wetboek van Strafrecht is echter geen sprake, omdat het om twee verschillende belastingplichtigen gaat: de dga en de BV. Daarnaast vraag ik me af wat exact de reden is om in dergelijke gevallen tot matiging over te gaan. Vaak wordt als hoofdreden gegeven dat de natuurlijke persoon twee keer in zijn vermogen wordt getroffen. Dat lijkt mij echter geen juiste motivering voor matiging op grond van veronderstelde *samenloop*. Immers gaat het primair bij samenloop om het te onderscheiden complex van feiten en handelingen en niet om de (eind)vraag over de draagkracht van de betrokkenen. Naar mijn mening moet de aanleiding voor matiging in dit soort uitdelingssituaties dan ook gezocht worden in de te onderscheiden handelingen die aan de basis hebben gelegen van de onjuiste of onvolledige aangiften IB en Vpb. Als deze gedragingen van de BV en de dga min of meer samenvallen, bijvoorbeeld vanwege het feit dat de BV maar één dga heeft, geen andere werknemers op de loonlijst heeft staan en dat de dga alle fiscaal-administratieve handelingen voor zijn rekening heeft genomen, dan lijkt mij matiging op grond van een bepaalde vorm van samenloop – wellicht het best te betitelen als ‘subjectsamenloop’ – te billijken.<sup>227</sup>

In paragraaf 15 van het BBBB zijn twee omschrijvingen van samenloop terug te vinden. Zo wordt in lid 2a als samenloop omschreven het geval waarin voor een beboetbare gedraging (hetzelfde feit) óf een verzuimboete óf een vergrijpboete opgelegd kan worden. Dit wordt ook wel *interne samenloop* genoemd. Lid 6 beschrijft de *externe samenloop*: de situatie dat een strafwaardige gedraging óf met een bestuurlijke boete kan worden afgedaan óf strafrechtelijk vervolgd kan worden. In beide gevallen van samenloop geldt dat er een keuze tussen beide alternatieven gemaakt moet worden, omdat anders sprake zou kunnen zijn van schending van het ne bis in idem-beginsel. Deze samenloopbegrippen spelen dan ook niet direct een rol bij de straftoemeting, maar meer bij het daaraan voorafgaande proces. Dit neemt uiteraard niet weg dat de definitieve keuze voor een verzuimboete, vergrijpboete of strafrechtelijke vervolging gevolgen heeft voor de uiteindelijke straftoematings-

224 Door Thomas ook wel ‘economische samenloop’ genoemd (FED 2007/12). Zie ook Kraan, TFB 2005/08.

225 Bijvoorbeeld: Hof Arnhem 3 juli 2012 (ECLI:NL:GHARN:2012:BX4961) en Hof Arnhem 18 januari 2011 (ECLI:NL:GHARN:2011:BP2289) en Hof Den Haag 27 november 2001 (ECLI:NL:GHSGR:2001:AV5706). Zie ook Hoge Raad 10 maart 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8798 (BNB 1993/198, met noot P. den Boer).

226 Rechtbank Den Haag 22 augustus 2017 (ECLI:NL:RBDHA:2017:10715).

227 Vgl. Wattel, WFR 1995/1291.

ruimte (keuze tussen verzuim- of vergrijpboete) en het aantal sanctiemodaliteiten (keuze tussen bestuurlijke boete of strafrechtelijke vervolging).

*Doelen; correctiemechanisme*

Dan kom ik bij de vraag welke (straf)doelen van belang zijn bij samenloop. In een vrij recent onderzoek naar de meerdaadse samenloop in het strafrecht is onder meer aandacht besteed aan de strafdoelen.<sup>228</sup> Volgens de onderzoekers had de wetgever bij de invoering van meerdaadse samenloop voornamelijk het oog op de verwijtbaarheid. Meerdaadse samenloop zou de schuld van de (enkele fysieke) gedraging namelijk niet zozeer evenredig doen cumuleren, maar hooguit – ten aanzien van die ene gedraging – vergroten. Zuivere cumulatie zou tot ‘een te grote hardheid’ leiden. Ook werd in het onderzoek aangegeven dat sommige respondenten van mening zijn dat in bepaalde gevallen de schuld zich als het ware voortzet en dus niet opnieuw voordoet.<sup>229</sup>

Naast de verwijtbaarheid speelt volgens de onderzoekers vandaag de dag ook speciale preventie een rol bij een proportionele, gematigde bestraffing. Bij meerdaadse samenloop zou het dan gaan resocialisatie.<sup>230</sup> Ik neem dat daarmee bedoeld wordt op de mogelijkheid van vervroegde re-integratie vanwege de kortere vrijheidsstraf. Maar daar staat tegenover dat de dader dan ook eerder in de gelegenheid komt om terug te vallen in zijn strafwaardige gedrag. De speciaal-preventieve werking is voor mij dan ook bepaald geen gegeven.

Overigens speelt resocialisatie bij geldelijke bestraffing geen rol. Bij bestuurlijke boeten zal de verwijtbaarheid dus de meest prominente factor zijn bij straftoemeting.

In genoemd onderzoek wordt ook gerefereerd aan een meer praktische doelstelling van de meerdaadse samenloop. Het zou een vorm van ‘kwantumkorting’ zijn bij een groot aantal feiten of wanneer het zware strafbare feiten betreft.<sup>231</sup> In zoverre zou wellicht ook een vergelijking kunnen worden gemaakt met de praktijk omtrent voeging ad informandum (zie hoofdstuk 5, onderdeel 5.4.3.4).

In het algemeen geldt dat voor de reikwijdte en toepassing van de genoemde vormen van samenloop de vormgeving van de delictsomschrijving van belang is.<sup>232</sup> Zo zullen delicten die als bestanddeel een gevolg van een gedraging omschrijven of voortdurende (omissie-)delicten eerder voer voor discussie over samenloop opleveren dan delicten die een éénmalige, actieve handeling strafbaar stellen.

Voor het fiscale bestuurlijke boeterecht kan daarbij onder meer gedacht worden aan de vergrijpboete bij navordering (artikel 67e AWR), een delict dat zich richt op het gevolg: het feit dat te weinig belasting is geheven. Deze ‘open’ norm heeft tot gevolg dat er overlap kan zijn met beboetbare gedragingen rondom de eerdere, definitieve aanslagregeling, zoals het niet doen van aangifte (artikel 67a en 67d

228 Ten Voorde/Cleiren/Schuyt, onderdeel 7.3.

229 Ten Voorde/Cleiren/Schuyt, p. 207.

230 Ten Voorde/Cleiren/Schuyt, p. 208.

231 Ten Voorde/Cleiren/Schuyt, p. 208 en 238.

232 De Hullu 2015, p. 521.

AWR)<sup>233</sup> en het onjuist of onvolledig doen van aangifte (artikel 67d AWR). Immers kunnen gedragingen die onder deze delictsomschrijvingen vallen (mede) de oorzaak zijn voor het opleggen van een navorderingsaanslag, waardoor zich een zekere dubbeltelling kan voordoen.

Ook kent het fiscale bestuurlijke boeterecht verschillende omissiedelicten die blijven voortduren tot het moment van verjaring. De kans dat dergelijke voortdurende delicten samenlopen met andere delicten die een feitelijke samenhang vertonen met het eerdere delict is niet denkbeeldig. Denk aan het niet betalen van aangiftebelastingen (artikel 67c en 67f AWR) gevolgd door het niet aanleveren van de verbeterde gegevens die betrekking hebben op het niet betaalde bedrag (artikel 28b Wet LB) of het niet suppleren van de niet betaalde belasting (artikel 15 UB OB 1968).

Het voorgaande brengt mij tot de conclusie dat de samenloopvormen in het fiscale boeterecht vooral als een soort correctiemechanisme werken in de straftoemings sfeer, wanneer de delictsomschrijvingen elkaar in feitelijke zin overlappen. Deze feitelijke overlap doet zich vooral voor bij schending van elkaar opvolgende informatieverplichtingen die betrekking hebben op hetzelfde belastingbedrag of een vergelijkbare gegevenscomponent.

#### *Waardering en weging*

De Hoge Raad heeft zich in een uitspraak van 13 augustus 2004 uitgelaten over de hoogte van de verzuimboeten in geval van *eendaadse samenloop*.<sup>234</sup> In deze zaak ging het om het te laat indienen van één aangiftebiljet dat betrekking had op twee verschillende belastingmiddelen, de IB/PVV en de WAZ. De inspecteur had verzuimboeten opgelegd van f 1.250 (derde verzuim) voor de IB/PVV en van f 250 (eerste verzuim) voor de WAZ. Nadat de Hoge Raad oordeelde dat het om verschillende beboetbare feiten gaat waarvan de sancties niet mogen cumuleren, overwoog de Hoge Raad omtrent de hoogte van de boeten als volgt:

*"[...] In de regel zal in een dergelijk geval het opleggen van boeten tot een totaalbedrag ter grootte van de boete die volgens § 21 van het BBBB 1998 voor één verzuim zou worden opgelegd - indien de verzuimen niet dezelfde plaats in de verzuimenreeks innemen: het zwaarst te beboeten verzuim - tot een uitkomst leiden die recht doet aan de omstandigheid dat de verzuimen het gevolg zijn van het niet of te laat indienen van één en hetzelfde aangiftebiljet."*

De Hoge Raad laat het totaalbedrag van de verzuimboeten dus mede afhangen van de plaats in de verzuimenreeks. De door de Hoge Raad toegepaste waardering van de matiging op grond van eendaadse samenloop wordt daardoor afhankelijk van de weging ten opzichte van de strafverzwarende recidive. Zo kan de veelverzuimer die voor drie middelen (IB/PVV, WAZ en VB) voor de vijfde keer in verzuim is, een matiging van twee keer de maximale verzuimboete tegemoet zien (destijds € 2.268). De boete voor de belastingplichtige die voor één middel voor de vijfde keer in

233 En wellicht ook het niet verzoeken om een aangifte (artikel 67ca AWR).

234 Hoge Raad 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AL7045 (BNB 2005/42, met noot Feteris).

verzuim is en voor de andere twee middelen slechts voor de eerste keer, wordt in het systeem van de Hoge Raad gematigd met tweemaal het bedrag van de boete naar een eerste verzuim (destijds € 226). Dit verschil in waardering lijkt mij niet rechtvaardig. De eendaadse samenloop is als juridisch fenomeen immers voor beide gevallen gelijk. Weliswaar heeft de Hoge Raad aangegeven dat een hogere of lagere boete tot de mogelijkheden behoort, maar ik vermoed dat hij daarmee niet het oog had op een herbeschouwing van de strafbeïnvloeding van de eendaadse samenloop en recidive.<sup>235</sup> Naar mijn mening zou het dan ook te prefereren zijn als bij beleid zou worden voorgeschreven dat in deze gevallen – analoog aan artikel 55, lid 1 Sr – artikel 67a AWR slechts eenmaal wordt toegepast, waarbij het vervolgens aan de inspecteur wordt gelaten om het geheel aan recidive binnen deze uniforme straf-toemetingsruimte te verdisconteren.

Met het vervallen van de verzuimenreeksen met ingang van 2009 wordt het hiervoor geconstateerde verschil in waardering enigszins getemperd. Maar ook onder het huidige BBBB is het mogelijk dat een belastingplichtige voor het ene middel stelselmatig in verzuim is en voor een ander middel niet. Het verschil kan zich derhalve nog steeds voordoen.

Paragraaf 28a van het BBBB schrijft matiging voor bij samenloop tussen enerzijds een overtreding van een aangifte- of betalingsverplichting en anderzijds de schending van een informatieverplichting. De gezamenlijke hoogte van de vergrijpboeten wordt in voorkomende gevallen beperkt tot 'de wettelijke maximumboete voor de hoogst beboetbare van beide gedragingen' (eerste lid, tweede volzin, van paragraaf 28a BBBB). Deze formulering – en daarmee de waardering – is te vergelijken met de strafrechtelijke *voortgezette handeling* van artikel 56 Sr.

In de praktijk leidt paragraaf 28a BBBB er toe dat bijvoorbeeld bij het opzettelijk niet betalen van een balansschuld omzetbelasting (artikel 67f AWR, maximaal 100%) en het vervolgens opzettelijk niet suppleren van die schuld (artikel 10a AWR jo. artikel 15 UB OB 1968, maximaal 100%) twee keer een vergrijpboete van maximaal 50% (gezamenlijk dus 100%) wordt opgelegd.

In de rechtspraak kan geen eenduidige lijn worden onderkend over de waardering en weging van meerdaadse samenloop in het fiscale bestuurlijke boeterecht.

#### *Strafrecht*

Van eendaadse samenloop is sprake als een feit in meer dan een strafbepaling valt. Op grond van artikel 55, lid 1 Sr geldt dan de zwaarste van die twee, althans voor zover er een verschil is in wettelijke strafmaat. Deze vorm van anticumulatie wordt ook wel de absorptieregeling genoemd, de ene strafbepaling gaat als het ware op in de andere strafbepaling. Cumulatie van straffen – en daarmee ook van geldboeten – is bij eendaadse samenloop dus uitgesloten.

<sup>235</sup> De Hoge Raad verwijst in zijn uitspraak naar de inherente afwijkingsbevoegdheid van artikel 4:84 Awb en de straftoemtingsparagrafen 44 en 45 van het BBBB 1998.



De strafrechtelijke absorptieregeling verschilt daarmee van de algemene samenloopregeling van artikel 5:8 Awb. Ook is er een verschil met de benadering van de belastingkamer van de Hoge Raad van eendaadse samenloop. De Hoge Raad vond namelijk dat bij eendaadse samenloop sprake was van evenzovele verzuimen en dus niet dat artikel 67a AWR slechts eenmaal zou kunnen worden toegepast. Weliswaar heeft de Hoge Raad daarbij een zeker strafmaximum willen hanteren – uitgaande van het belastingmiddel waarvoor de belastingplichtige het vaakst in verzuim is geweest – maar heeft tegelijkertijd een hogere boete niet uitgesloten. Van een duidelijk strafplafond is dus geen sprake, zodat overbeboeting niet is uitgesloten. Wellicht zou een strafmaximum in het BBBB dit risico kunnen inperken.

Bij de voortgezette handeling heeft de strafwetgever eveneens voor een absorptieregeling gekozen (zie artikel 56 Sr). Anders dan bestuurlijke boeten kunnen strafrechtelijke geldboeten bij een voortgezette handeling dus niet cumuleren, omdat voor één strafbepaling gekozen moet worden. Weliswaar kan bij beleid enige verzachting worden aangebracht (zie paragraaf 28a BBBB), maar dit vormt geen garantie voor hogere boeten (artikel 4:84 Awb). Het lijkt me daarom raadzaam om, mede gezien het feit dat de voortgezette handeling zich waarschijnlijk vaker voordoet dan vermoed, een heldere, eenduidige regeling bij wet op te nemen.

Artikel 57, lid 1 Sr beschrijft de regeling van strafrechtelijke meerdaadse samenloop: 'Bij samenloop van feiten die als op zichzelf staande handelingen moeten worden beschouwd en meer dan één misdrijf opleveren waarop gelijksoortige hoofdstraffen zijn gesteld, wordt één straf opgelegd'.

Volgens de Hullu<sup>236</sup> gaat het dan globaal om de volgende drie situaties: a) verschillende gelijktijdig begane delicten met een uiteenlopende strekking, b) één handeling met meer objecten of gevolgen, wanneer dat verschillende normschendingen oplevert, en c) achtereenvolgens begane verschillende of gelijksoortige delicten die niet als een voortgezette handeling kunnen worden aangemerkt. Van meerdaadse samenloop is volgens de Awb-wetgever sprake als 'een gedraging (een fysieke handeling) meer overtredingen oplevert, die ook afzonderlijk hadden kunnen worden gepleegd en die verschillende belangen schenden'. Deze definitie valt naar mijn mening samen met categorie b) – en wellicht (deels) ook a) – van strafrechtelijke vormen van meerdaadse samenloop, maar categorie c) valt er zeker niet onder. Met andere woorden, de strafrechtelijke en bestuursrechtelijke afbakening van meerdaadse samenloop lopen niet gelijk, maar het voert te ver om hier in het kader van dit proefschrift nader op in te gaan.

In geval van meerdaadse samenloop geldt het zogeheten stelsel van beperkte cumulatie van straffen. Deze beperkte cumulatie houdt in dat de afzonderlijke feiten bestraft kunnen worden, maar dat het totaal aan straf niet meer mag zijn dan een derde boven het hoogste strafmaximum (artikel 57, lid 2 Sr). De cumulatie heeft overigens alleen betrekking op vrijheidsbenemende straffen en niet op geldboeten.

Daarbij vraag ik mij af of het rechtvaardig is om voor geldboeten geen beperkte cumulatieregeling te treffen vanuit een meer rechtstheoretisch oogpunt. De strafmatigende werking wordt immers grotendeels ingegeven door de feitelijke samenhang tussen de verschillende normschendingen en

236 De Hullu verwijst overigens naar Franken (zie De Hullu 2015, p. 535).

niet zozeer door het – uit proceseconomische overwegingen – ‘samenlopen’ binnen één tenlastelegging (zie de hiervoor genoemde gevals categorieën van De Hullu). Genoemde feitelijke samenhang staat in beginsel los van het type misdrijf of overtreding of de op te leggen straf. Het vormt dus een autonoom begrip, dat in principe op elke vorm van sanctiecumulatie toegepast moet kunnen worden. Vandaar dat ik een beperkte cumulatie van geldboeten vanuit rechtstheoretisch perspectief wenselijk zou vinden.

Geldboeten kunnen dus ongelimiteerd cumuleren, net als de bestuurlijke boeten op grond van artikel 5:8 Awb. Beide rechtsgebieden kennen overigens een veiligheidsventiel voor overbeboeting: artikel 24 Sr en artikel 5:46 Awb. Daarbij merk ik op dat de reikwijdte van artikel 24 Sr – het draagkrachtbeginsel – aanmerkelijk kleiner is dan de volle proportionaliteitstoets van artikel 5:46 Awb.

Overigens vind ik matiging van samenlopende geldboeten op grond van het draagkrachtbeginsel een vreemd uitgangspunt. Bij de draagkracht gaat het immers om de *subjectieve* financiële gesteldheid van de betrokkene. Dat betekent dat in vergelijkbare gevallen van samenloop bij de een wel gematigd wordt en bij de ander niet. Zoals ik hiervoor reeds schetste, staat dit haaks op een meer objectieve en autonome benadering van het begrip samenloop.

#### 6.4.7.3 Overschrijding van de redelijke termijn

##### *Omschrijving*

Op grond van artikel 6 van het EVRM en artikel 14 van het IVBPR moet berechting plaatsvinden binnen een redelijke termijn. Als deze redelijke termijn wordt overschreden, kan er volgens het EHRM reden zijn om de straf te verminderen.<sup>237</sup> In navolging van het EHRM heeft de Hoge Raad vervolgens vuistregels geformuleerd voor matiging naar aanleiding van overschrijding van de redelijke termijn.<sup>238</sup>

##### *Doel; schadevergoeding*

De doelen van een voortvarende behandeling van een straf- of boetezaak zijn vrij divers. De strafkamer van de Hoge Raad verwees daarbij op 3 oktober 2000 onder andere naar het voorkomen van een onredelijk lange dreiging van een strafvervolgging, de preventieve werking van bestrafing, de belangen van eventuele slachtoffers en verbleking van herinneringen van getuigen.<sup>239</sup> Deze doelen kunnen echter bezwaarlijk in verband worden gebracht met het doel van de strafvermindering. In de strafrechtelijke literatuur is dan ook wel eens uitgesproken dat de “sanctievermindering [...] evenmin als echte oplossing [mag] worden gezien; het is slechts een onbevredigende compensatie voor een overschrijding die te betreuren blijft.”<sup>240</sup>

Deze uitspraak geeft echter tegelijkertijd aan wat wél als doel van de strafvermindering kan worden gezien, namelijk schadevergoeding. Door de niet te verklaren overschrijding van de redelijke termijn is de verdachte te lang blootgesteld aan de dreiging van de strafvervolgging. Deze onrechtmatige overheidsdaad noopt tot

<sup>237</sup> Zie voor een overzicht Feteris, M.W.C., 1993, p. 582.

<sup>238</sup> Zie voor een overzicht: Haas 2015, hoofdstuk 24, p. 229 e.v..

<sup>239</sup> Hoge Raad 3 oktober 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7309 (NJ 2000/721, r.o. 3.11, met noot De Hullu).

<sup>240</sup> Aldus De Hullu in zijn noot bij NJ 2000, 721.

vergoeding van de schade die de verdachte als gevolg van deze overschrijding heeft opgelopen. Deze schadevergoedingsgedachte volgt ook uit de visie van de belastingrechter, inhoudende dat wanneer de termijnoverschrijding alleen de boete betreft compensatie alleen plaatsvindt door middel van matiging en niet (ook) door een afzonderlijke vergoeding van de immateriële schade.<sup>241</sup>

#### Waardering en weging

Op 17 juni 2008 kwam de strafkamer van de Hoge Raad met enkele vuistregels omtrent strafmatiging in verband met overschrijding van de redelijke termijn bij de Hoge Raad zelf.<sup>242</sup> Kort daarna volgde de belastingkamer van de Hoge Raad deze vuistregels voor wat betreft de bestuurlijke boeten:

*“4.2.3. In de gevallen waarin de redelijke termijn met niet meer dan twaalf maanden is overschreden wordt de boete verminderd:*

- 1. met 5% bij een overschrijding van de redelijke termijn met zes maanden of minder;*
- 2. met 10% bij een overschrijding van de redelijke termijn met meer dan zes maanden doch niet meer dan twaalf maanden;*

*een en ander met dien verstande dat:*

- de omvang van de vermindering in deze gevallen niet meer bedraagt dan € 2500, en*
  - geen vermindering wordt toegepast indien het gaat om een boete die minder belooft dan € 1000.*
- De Hoge Raad zal in een dergelijk geval volstaan met het oordeel dat de geconstateerde verdragschending voldoende is gecompenseerd met de enkele vaststelling dat inbreuk is gemaakt op artikel 6, lid 1, van het EVRM.*

*4.2.4. In de gevallen waarin de redelijke termijn met meer dan twaalf maanden is overschreden zal de Hoge Raad naar bevind van zaken handelen.”<sup>243</sup>*

Vervolgens is in het BBBB een verwijzing opgenomen naar dit arrest van de belastingkamer (zie paragraaf 6, lid 4) waardoor onderstreept wordt dat de inspecteur bij overschrijding van de redelijke termijn – ongeacht de fase waarin de boetebeoordeling zich bevindt – deze vuistregels heeft te hanteren.

Op 2 juli 2009 heeft het Hof Amsterdam<sup>244</sup> een verfijning aangebracht op de vuistregels van de Hoge Raad:

*“5.7.3.7. Aan het bieden van compensatie voor de uit de overschrijding voortvloeiende schending van artikel 6 EVRM hanteert het Hof voortaan de volgende uitgangspunten:*

- De boete wordt niet verminderd indien deze minder bedraagt dan € 200. In dat geval wordt volstaan met de constatering dat de redelijke termijn is overschreden.*
- In alle andere gevallen wordt de vermindering bepaald met behulp van de volgende tabel:*

<sup>241</sup> Hof Den Bosch 28 november 2013, r.o. 4.31, ECLI:NL:GHSHE:2013:5765 (V-N 2014/14.4). Zie ook Vakstudie, Algemeen deel, aantekening 4.8.7 bij artikel 8:73 Awb.

<sup>242</sup> Hoge Raad 17 juni 2008, nr. S 01946/07, ECLI:NL:HR:2008:BD2578 (NJ 2008, 358, met noot Mevis).

<sup>243</sup> Hoge Raad 19 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD0191 (BNB 2009/201, met noot De Bont).

<sup>244</sup> Hof Amsterdam 2 juli 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ1298.

Overschrijding redelijke termijn	Vermindering	Maximale vermindering
0 tot 6 maanden	5%	€ 2.500
6 tot 12 maanden	10%	€ 5.000
1 tot 2 jaren	15%	€ 10.000
2 jaren en meer	20%	€ 20.000"

Deze uitgangspunten zijn op bepaalde punten soepeler dan de vuistregels van de Hoge Raad. Zo wordt niet alleen eerder aan matiging toegekomen, namelijk al vanaf € 200 in plaats van € 1.000, maar ook zijn de maximale matigingsbedragen hoger.

Overigens volgt uit nader jurisprudentie-onderzoek dat niet alle hoven de ruimere matigingsregels van Hof Amsterdam toepassen.<sup>245</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden lijkt vooralsnog vast te houden aan de vuistregels van de Hoge Raad.<sup>246</sup> Dat lijkt mij niet bevorderlijk voor de rechtseenheid. Daarbij merk ik op dat het verschil in benadering door de hoven gevolgen heeft voor de door de inspecteur te volgen gedragslijn. Hij zal immers moeten anticiperen op hetgeen de rechter zal bevinden. Het zou mijns inziens dus wenselijk zijn als de hoven op korte termijn dezelfde matigingsregels zouden hanteren.

Opgemerkt wordt dat de matiging op grond van overschrijding van de redelijke termijn plaats moet vinden met betrekking tot het bedrag van de boete zoals dit is komen vast te staan na het 'passend en geboden'-oordeel. Dit betekent dat de procentuele korting wordt berekend over de boete, nadat alle andere strafbeïnvloedende omstandigheden zijn verdisconteerd. Als bijvoorbeeld een vergrijpboete van 100% met 50% moet worden verminderd in verband met omkering van de bewijslast (zie hierna) en eveneens met 20% voor overschrijding van de redelijke termijn, dan bedraagt de boete uiteindelijk niet 30% (100% - 50% - 20%) maar 40% (100% - 50% = 50%. 20% van deze 50% is 10%).<sup>247</sup>

#### *Strafrecht*

Zoals ik hiervoor reeds vermeldde, gaan de strafkamer en de belastingkamer van de Hoge Raad uit van dezelfde uitgangspunten voor matiging van boeten bij overschrijding van de redelijke termijn. Beide hanteren bijvoorbeeld vergelijkbare percentages voor een te vergelijken mate van termijnoverschrijding en beide gaan uit van een maximale vermindering van € 2.500.

Maar is een gelijkschakeling tussen het strafrecht en het bestuursrecht op dit punt wel zo vanzelfsprekend? Het strafrecht gaat immers met een grotere mate van openheid gepaard dan

<sup>245</sup> Hof Den Bosch lijkt overigens Hof Amsterdam wel te volgen: Hof Den Bosch 29 december 2011 (ECLI:NL:GHSHE:2011:BW7409), maar bijvoorbeeld Rechtbank Den Haag (uitspraak van 22 september 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:11033) weer niet.

<sup>246</sup> Dit is vermoedelijk ook de reden dat in het BBBB nog steeds verwezen wordt naar de uitspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad (paragraaf 6, lid 4 BBBB). Recent: Hof Arnhem-Leeuwarden 5 april 2017 (ECLI:NL:GHARL:2017:2859).

<sup>247</sup> Zie voor een voorbeeld waarin het hof de rechtbank op dit punt corrigeert: Hof Arnhem-Leeuwarden 27 januari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:639.

een bestuurlijke boeteprocEDURE en de uitkomst kan leiden tot een strafblad. Daarnaast kan de strafrechter een hogere straf opleggen dan geëist, terwijl in het bestuursrecht het verbod op reformatio geldt. Een strafrechtelijke procedure van drie jaren kan dus aanmerkelijk meer psychisch leed veroorzaken dan een bestuursrechtelijke boeteprocEDURE die eveneens drie jaren in beslag neemt. Ik zou mij dan ook kunnen voorstellen dat de belastingkamer van de Hoge Raad een gematigder schadevergoedingsregime zou hanteren.

Daarnaast besteedt de strafkamer van de Hoge Raad aandacht aan enkele bijzondere aspecten van het strafrechtelijke sanctiestelsel, zoals de mogelijkheid van voorwaardelijke bestraffing en de cumulatie van hoofdstraffen.

In geval van cumulatie van hoofdstraffen heeft de strafkamer beslist dat de straffen verminderd worden naar de volgorde van artikel 9 Sr. Dit betekent dat bij meer dan een hoofdstraf de vermindering alleen betrekking heeft op de zwaarste hoofdstraf.<sup>248</sup> Aangezien de geldboete de lichtste hoofdstraf is, zal deze dus alleen voor matiging in aanmerking komen als de geldboete de enige hoofdstraf is.

Daarnaast dient volgens de strafkamer een vermindering van de straf alleen te zien op het onvoorwaardelijke gedeelte van de straf. Als bij een enkelvoudige geldboete een gedeelte voorwaardelijk wordt opgelegd, dan wordt in geval van overschrijding van de redelijke termijn het betreffende percentage dus slechts berekend over het onvoorwaardelijke gedeelte van de geldboete.

Het bestuurlijke boeterecht kent noch punitieve alternatieven voor de bestuurlijke boete noch de mogelijkheid van voorwaardelijke bestraffing. Deze aspecten spelen dus geen rol bij het bepalen van de hoogte van de schadevergoeding voor overschrijding van de redelijke termijn.

#### 6.4.7.4 Omkering van de bewijslast ten aanzien van de boetegrondslag

##### *Omschrijving*

Voor het vaststellen van een belastingaanslag heeft de inspecteur vaak gegevens nodig van de belastingplichtige. De verdeling van de bewijslast geschiedt daarbij op basis van de vrije bewijsleer. In sommige gevallen blijft de belastingplichtige echter in gebreke met het aanleveren van gegevens, met als gevolg dat de inspecteur een schatting moet maken. In die gevallen kan de inspecteur gebruik maken van de omkering of verzwaring van de bewijslast op grond van artikel 25 en 27e AWR. Dit kan hij echter alleen doen als de vereiste aangifte niet is gedaan of als een informatiebeschikking onherroepelijk is geworden.

De gevolgen van omkering of verzwaring van de bewijslast is dat – de term zegt het al – de bewijslast ten aanzien van de belastingaanslag verschuift van de inspecteur naar de belastingplichtige. Nadat de inspecteur in voorkomende gevallen een schatting heeft gemaakt, is het aan de belastingplichtige om te bewijzen dat de belastingaanslag onjuist is. De bewijslast wordt soms niet alleen verschoven maar

<sup>248</sup> Zie onderdeel 7 van de noot van Mevis in NJ 2008, 358.

ook verzwaaard; de belastingplichtige moet de onjuistheid van de belastingaanslag namelijk 'overtuigend aantonen' of 'doen blijken' in plaats van 'aannemelijk maken'.

Een belastingaanslag die is komen vast te staan met behulp van omkering of verzwaring van de bewijslast kan tevens de grondslag vormen voor het opleggen van een boete. Hoewel omkering of verzwaring van de bewijslast vanwege de onschuldpresumptie niet voor het bewijs van de boete zelf mag worden gebruikt (zie artikel 25, lid 3, laatste volzin AWR en artikel 27e, lid 3 AWR), werkt de omkering of verzwaring van de bewijslast via de boetegrondslag toch door naar de hoogte van de boete. Om dit effect enigszins te temperen heeft de rechter de omstandigheid dat de verschuldigde belasting door omkering van de bewijslast is vastgesteld, als mogelijke strafverminderende factor aangemerkt voor zover daarmee de onzekerheid in de boetegrondslag kan worden gecompenseerd.

Deze visie zou ook doorgetrokken kunnen worden naar andere schattingstechnieken die een bepaalde onzekerheid met zich brengen, zoals het gebruik van steekproeven en extrapolaties. Zo ben ik met Niessen van mening dat bij steekproeven de boete bijvoorbeeld aangepast kan worden naar de onderzijde van het betrouwbaarheidsinterval om 'de kans dat over een te hoog bedrag boete wordt opgelegd, zo klein mogelijk te maken'.<sup>249</sup>

*Doel; correctie ten aanzien van onzekerheid in boetegrondslag*

Op 18 januari 2008 overwoog de Hoge Raad met betrekking tot een vergrijpboete die was gebaseerd op een aanslag die met omkering van de bewijslast was vastgesteld, als volgt:

*"De hiervoor in 3.6.5 vermelde omstandigheid dat naar de bedoeling van de wetgever bij de beoordeling van een vergrijpboete ervan wordt uitgegaan dat de feitelijk geheven belasting de verschuldigde belasting is, óók als de hoogte daarvan is komen vast te staan met toepassing van de zogenoemde omkering van de bewijslast, ontslaat de rechter evenwel niet van zijn verplichting om te beoordelen of een opgelegde vergrijpboete gelet op de omstandigheden van het geval een passende en ook geboden sanctie is voor het vergrijp dat is begaan. Tot de hierbij in aanmerking te nemen omstandigheden behoort de wijze waarop de hoogte van de verschuldigde belasting is komen vast te staan, waaronder ook valt de omstandigheid dat hiertoe de zogenoemde omkering van de bewijslast is toegepast."*<sup>250</sup>

De Hoge Raad neemt dus de wijze waarop de belastingaanslag, die als basis dient voor de boetegrondslag, is vastgesteld in aanmerking als een categorie van mogelijke strafbeïnvloedende omstandigheden. Omkering van de bewijslast is een van die omstandigheden. Andere factoren die naar mijn mening onder deze categorie zouden kunnen vallen, zijn het gebruik van ficties of heffing naar het anoniementarief. Het gaat er volgens de Hoge Raad om dat een eventuele mate van onzekerheid in de boetegrondslag verdisconteerd wordt in de strafmaat:

*"Middel 2 van de Staatssecretaris is gericht tegen de beslissing van het Hof dat de boete wordt gematigd in verband met het feit dat de grondslag van de boete is vastgesteld met toepassing van de zogenoemde omkering van de bewijslast. Het daartoe aangevoerde argument van de Staatssecretaris dat de*

<sup>249</sup> Niessen 2011, p. 281.

<sup>250</sup> Hoge Raad 18 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC1962 (BNB 2008/165, met noot De Bont).

*belastingplichtige eenvoudig kan aantonen dat de grondslag van de heffing en daarmee van de boete onjuist is, neemt niet weg dat in de vaststelling van belastingcorrecties op deze wijze onzekerheden zijn begrepen. Het Hof heeft zonder schending van enige rechtsregel de boeten kunnen matigen op de grond dat de belasting is bepaald aan de hand van gegevens die betrekking hebben op derden en niet op belanghebbende zelf alsmede omdat bij de schatting van de hoogte van de correcties een grote onzekerheidsmarge is aangehouden.”<sup>251</sup>*

Zo gezien is de matiging bij omkering van de bewijslast een vorm van compensatie voor een (mogelijk) te hoge boetegrondslag die het gevolg is van een (mogelijk) te hoge belastingaanslag.

#### *Waardering en weging*

Omkering van de bewijslast leidt niet in alle gevallen tot boetematiging.<sup>252</sup> Als de inspecteur bij de schatting redelijk te werk is gegaan en de rechter niet aannemelijk acht dat het bedrag van de belastingaanslag – en daarmee de boetegrondslag – te hoog is, dan wordt de boete vaak niet verminderd.<sup>253</sup> De onzekerheid omtrent de hoogte van de boetegrondslag is in die gevallen vermoedelijk verwaarloosbaar.

Doet zich wel een bepaalde mate van onzekerheid voor, dan is die aanleiding om tot strafvermindering over te gaan. De rechtspraak is op dit punt erg feitelijk en divers, al naar gelang de wijze waarop de inspecteur zijn schatting heeft gemaakt en de onzekerheid die hiermee gepaard gaat.<sup>254</sup> Zo bedraagt de matiging de ene keer 20%,<sup>255</sup> dan weer 50%<sup>256</sup> en soms ook 30%.<sup>257</sup>

Ik ben overigens van mening dat omkering van de bewijslast *altijd* een zeker strafverminderend effect zou moeten hebben, althans voor zover de inspecteur de geschatte belastingaanslag als basis hanteert voor de (variabele) boete. Immers ontstaat in dergelijke gevallen per definitie een spanning met de onschuldpresumptie, los van de mate onzekerheid ten aanzien van de boetegrondslag. Deze spanning – die nu eenmaal een noodzakelijk gevolg is van de keuze voor een variabel boetesysteem – zou naar mijn mening voor een procentuele standaardvergoeding in de vorm van strafmatiging in aanmerking kunnen komen (vgl. artikel 359a, lid 1, letter a Sv). Als in een enkel geval de onzekerheidsmarge ten aanzien van de boetegrondslag daartoe aanleiding geeft, kan een hogere strafvermindering worden verleend.

<sup>251</sup> Hoge Raad 15 april 2011, r.o. 4.6.1, ECLI:NL:HR:2011:BN6324 (BNB 2011/206, met noot P.G.H. Albert).

<sup>252</sup> Hoge Raad 17 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV5140 (BNB 2012/119).

<sup>253</sup> Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 20 maart 2014 (ECLI:NL:GHAMS:2014:1565) en Hof Amsterdam 6 februari 2014 (ECLI:NL:GHAMS:2014:4413). Zie ook Haas 2015, p. 154.

<sup>254</sup> Kritisch hierover is Sitsen, TFB 2014/05.

<sup>255</sup> Zoals in de talloze zaken inzake zogenoemde ‘weigeraars’ met betrekking tot verzwegen buitenlandse bankrekeningen.

<sup>256</sup> Hof Den Bosch 6 februari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:422.

<sup>257</sup> Hof Den Haag 21 januari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:78.

De strafverminderende werking van omkering zou mijns inziens ook van toepassing moeten zijn op verzuimboeten.<sup>258</sup> Sommige verzuimboeten zijn namelijk, net als de meeste vergrijpboeten, afhankelijk gemaakt van het bedrag van de aanslag (zie bijvoorbeeld paragraaf 24 BBBB dat invulling geeft aan artikel 67c AWR). Ook in die verzuimgevallen kan de boetegrondslag dus een bepaalde onzekerheidsmarge bevatten.

#### *Strafrecht*

Omkering van de bewijslast maakt geen onderdeel uit van het stelsel van strafrechtelijk bewijsrecht. In zoverre is er dus een gelijkenis met het fiscale bestuurlijke boeterecht (zie artikel 25, lid 3, laatste volzin en artikel 27e, vierde lid AWR). En net als in het bestuurlijke boeterecht kan de hoogte van het belastingnadeel – dat eventueel met behulp van omkering van de bewijslast is geschat – van invloed zijn op de strafmaat. Deze doorwerking is binnen het fiscale strafrecht echter veel beperkter, omdat de hoogte van de straf niet in direct verband staat met de hoogte van het belastingnadeel. Een eventuele onzekerheidsmarge in het bedrag van het belastingnadeel heeft dus geen direct effect op de hoogte van de straf en lost vermoedelijk op in het geheel van strafbeïnvloedende factoren.

#### *6.4.7.5 Saldering binnen de naheffingsaanslag*

##### *Omschrijving*

Een belastingplichtige kan fouten maken met als gevolg dat te weinig belasting wordt betaald. Maar in sommige gevallen kan er ook teveel belasting zijn betaald. Als de inspecteur tijdens een boekenonderzoek dergelijke positieve en negatieve correcties constateert, iets dat zich voornamelijk bij de aangiftebelastingen voordoet, dan zal hij de positieve bedragen naheffen en de negatieve teruggeven. Vaak gebeurt dat door de positieve en negatieve bedragen te salderen binnen de naheffingsaanslag (of terugaafbeschikking).

Nu is de inspecteur in principe vrij in de keuze van de lengte van de periode waarover hij de naheffingsaanslag oplegt. Zo kan hij naheffingsaanslagen per aangiftetijdvak opleggen, maar kan hij ook kiezen voor een kalenderjaar of het controletijdvak (dat vaak verschillende jaren beslaat). De keuze voor de lengte van de periode waarover een of meer naheffingsaanslagen worden opgelegd, heeft echter invloed op de mogelijkheid om positieve en negatieve correcties te salderen. Immers, hoe langer het tijdvak van de naheffingsaanslag, des te groter de mogelijkheid om eventuele positieve en negatieve bedragen met elkaar te salderen.

Een voorbeeld. De inspecteur constateert dat een belastingplichtige over het eerste kwartaal van 2015 te weinig omzetbelasting heeft betaald over de aangiftetijdvakken januari (€ 1.000) en maart (€ 1.500). Over februari 2015 heeft de belastingplichtige echter € 2.000 teveel omzetbelasting afgedragen. Gesteld dat sprake is van een verzuim, kan de inspecteur er voor kiezen om één naheffingsaanslag over het gehele eerste kwartaal op te leggen van € 500 (€ 1.000 + € 1.500 -/€ 2.000) met een boete van € 50 (10%, paragraaf 24 BBBB). Hij kan echter ook twee afzonderlijke naheffingsaanslagen opleggen over de maanden januari en maart met een boete van € 250 (10% van

<sup>258</sup> Zo ook Haas 2015, p. 155.



€ 1.000 + € 1.500) en daarnaast een teruggaafbeschikking over februari vaststellen van € 2.000, uiteraard zonder boete. In het eerste geval bedraagt de boete (slechts) € 50 en in het tweede geval € 250.

Om het verschil in beboeting – zoals is geschetst in het voorbeeld hiervoor – te temperen is in het BBBB opgenomen dat de inspecteur in principe uitgaat van naheffingsaanslagen per kalenderjaar of (gebroken) boekjaar (zie paragraaf 24, lid 3 BBBB). Saldering van positieve en negatieve correcties kan dan binnen het kalenderjaar of (gebroken) boekjaar plaatsvinden. Dit geldt overigens zowel voor verzuimboeten (artikel 67c AWR jo. paragraaf 24, lid 3 BBBB) als voor vergrijpboeten (artikel 67f AWR jo. paragraaf 28, lid 5 BBBB).

#### *Doel; voorkomen van rechtsongelijkheid*

De beleidsmatige keuze voor een langer naheffingsaanslagtijdvak dan het aangifte-tijdvak, vergroot dus de mogelijkheid om positieve en negatieve correcties met elkaar te verrekenen en heeft dus een duidelijk strafverminderende werking.<sup>259</sup>

Zoals uit het hiervoor geschetste voorbeeld al bleek, kan de keuze voor de lengte van het naheffingsaanslagtijdvak gevolgen hebben voor de hoogte van de boete. Door een eenduidig vertrekpunt te hanteren bij de keuze voor een naheffingsaanslagtijdvak wordt voorkomen dat rechtsongelijkheid ontstaat.

#### *Waardering en weging*

Paragraaf 24, lid 3 BBBB formuleert een uitgangspunt voor de inspecteur, dat wil zeggen dat de inspecteur niet altijd tot saldering binnen de naheffingsaanslag hoeft te gaan. Zo kan ik mij voorstellen dat positieve correcties die met grove schuld of opzet gepaard gaan in het algemeen niet voor saldering met negatieve bedragen in aanmerking komen, tenzij de feitelijke samenhang tussen beiden daar aanleiding toe geeft.

#### *Strafrecht*

In fiscale strafzaken zal het belastingnadeel over het algemeen betrekking hebben op het opzettelijk niet betaalde en/of niet aangegeven bedrag. Saldering zal dan vaak niet aan de orde zijn.

#### 6.4.7.6 Vormverzuimen

##### *Omschrijving*

Bij het opleggen van een bestuurlijke boete worden soms fouten gemaakt. Voorbeelden van dergelijke vormverzuimen zijn het vermelden van verkeerde verwijzingen naar wets- of beleidsbepalingen, het niet versturen van een kennisgeving

<sup>259</sup> Zie Hoge Raad 22 januari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL0087 (BNB 2010/163, met noot J.A.R. van Eijssden).

(rapport),<sup>260</sup> een onjuiste of onvolledige rechtsmiddelenverwijzing of misslagen voorafgaand of tijdens de hoorprocedure.<sup>261</sup>

Bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 23 470 (zie hoofdstuk 2, onderdeel 2.10.3) is de staatssecretaris ingegaan op de gevolgen van schendingen van vormvoorschriften voor de hoogte van de boete. Daarbij betoogde hij onder meer dat de “rechter [...] in een voorkomend geval aan het niet in acht nemen van bepaalde voorschriften de gevolgen [kan] verbinden die in die situatie gepast zijn. Dat gevolg kan zijn vermindering van de boeteoplegging of zelfs, in het uiterste geval, vernietiging van de boetebeschikking”. Daaraan voegde hij toe dat deze “opzet [...] niet anders [is] dan die in het strafrecht.”<sup>262</sup>

#### *Doel; schadevergoeding*

De strafwet kent in artikel 359a Sv (zie hierna) een regeling voor strafvermindering bij vormverzuimen. Het doel van de strafvermindering volgt uit de tekst van de wettelijke regeling zelf, namelijk de compensatie van het ‘door het verzuim veroorzaakte nadeel’ (zie lid 1, letter a van artikel 359a Sv). Het doel is derhalve het vergoeden van de schade die door de betrokkene is geleden. Deze doelstelling ligt naar mijn mening eveneens ten grondslag aan de boetematiging in het fiscale bestuurlijke boeterecht.

#### *Waardering en weging*

Als algemeen vertrekpunt voor het waarden van de te vergoeden schade kan uitgegaan worden van het nadeel dat de belastingplichtige heeft ondervonden tijdens zijn verdediging.<sup>263</sup> De omvang van dit nadeel zal veelal sterk afhangen van het specifieke vormverzuim. Zo zal het vermelden van een onjuist wetsartikel, terwijl uit de overige communicatie de verwijtbare gedraging overduidelijk blijkt, beduidend minder problemen voor de verdediging opleveren dan het achterwege laten van (het uitnodigen tot) een hoorsessie. Overigens is er te weinig rechtspraak om een uitspraak omtrent de weging en waardering van deze matingsgrond te kunnen doen.

#### *Strafrecht*

Zoals gezegd, kent het Wetboek van Strafrecht een specifieke bepaling voor strafvermindering bij vormverzuimen: artikel 359a, lid 1, letter a Sv. Deze bepaling luidt als volgt: ‘De rechtbank kan, indien blijkt dat bij het voorbereidende onderzoek

260 Hof Den Haag 28 april 2000 (ECLI:NL:GHSGR:2000:AV7084; V-N 2000/41.4) verminderde een vergrijpboete van 50% naar 45%. Hof Den Bosch ging verder en vernietigde de boetebeschikking (Hof Den Bosch 4 juli 2003, ECLI:NL:GHSHE:2003:AI0474). Zie echter ook Hoge Raad 1 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3105 (BNB 2005/40, met noot Feteris) en Hoge Raad 30 juni 2017 (ECLI:NL:HR:2017:1175; BNB 2017/172, met noot Pechler).

261 Vgl. Rechtbank Den Haag 30 juni 2011, ECLI:NL:RBDHA:2011:BR2435 en Hof Den Haag 23 december 2015 (ECLI:NL:GHDHA:2015:3784, r.o. 7.12). Zie ook De Kleer 2007, TFB 2007/02.

262 Kamerstukken II, vergaderjaar 1994-1995, 23 470, nr. 8, p. 26.

263 Hoge Raad 11 juni 2004, ECLI:NL:HR:2004:AP1379 (BNB 2005/39, met noot Feteris) en Hoge Raad 1 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3105 (BNB 2005/40, met noot Feteris).

vormen zijn verzuimd die niet meer kunnen worden hersteld en de rechtsgevolgen hiervan niet uit de wet blijken, bepalen dat [...] de hoogte van de straf in verhouding tot de ernst van het verzuim, zal worden verlaagd, indien het door het verzuim veroorzaakte nadeel langs deze weg kan worden gecompenseerd'. Daarbij zal rekening moeten worden gehouden met het belang dat het geschonden voorschrift dient, de ernst van het vormverzuim en het nadeel dat werd veroorzaakt (artikel 359a, lid 2 Sv).

Uit de fiscale rechtspraak valt niet eenduidig op te maken of aandacht wordt besteed aan de factoren 'het belang van de geschonden norm' en 'de ernst van het verzuim'. Hoewel ik denk dat deze factoren veelal in de beoordeling van de veroorzaakte schade zullen worden meegenomen, zou het naar mijn mening de rechtszekerheid ten goede komen als dit meer expliciet zou gebeuren.

In de Memorie van Toelichting op de wet Vormverzuimen werd de overschrijding van de redelijke termijn als voorbeeld van een vormverzuim gegeven.<sup>264</sup> Daarbij werd er tevens op gewezen dat een 'ernstige beperking van verdachtes mogelijkheden zich te verdedigen [...] echter niet goed via strafverzachting kunnen worden gecompenseerd'.<sup>265</sup> Vormverzuimen die als niet-ernstig kunnen worden betiteld, kunnen dus in aanmerking komen voor matiging; ernstige gevallen vallen buiten het bereik van genoemde matigingsbevoegdheid.

De strafkamer van de Hoge Raad heeft een tweetal overzichtsarresten gewezen over de reikwijdte van artikel 359a Sv.<sup>266</sup> In het eerste overzichtsarrest van 30 juni 2004 formuleerde de Hoge Raad in rechtsoverweging 3.6.3 de volgende uitgangspunten specifiek voor strafvermindering bij vormverzuimen:

*"Strafvermindering, in die zin dat de hoogte van de op te leggen straf in verhouding tot de ernst van het verzuim wordt verlaagd, komt op grond van het bovenstaande slechts in aanmerking, indien aanneemelijk is dat (a) de verdachte daadwerkelijk nadeel heeft ondervonden, (b) dit nadeel is veroorzaakt door het verzuim, (c) het nadeel geschikt is voor compensatie door middel van strafvermindering, en (d) strafvermindering ook in het licht van het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim gerechtvaardigd is."*

In het tweede overzichtsarrest van 1 oktober 2004 gaat de Hoge Raad nader in op een ander mogelijk gevolg van een vormverzuim: bewijsuitsluiting. Vrij recent heeft de belastingkamer van de Hoge Raad over dit onderwerp aansluiting gezocht bij de visie van de strafkamer.<sup>267</sup> Ik kan mij voorstellen dat de belastingkamer binnen afzienbare tijd ook voor boetematiging bij vormverzuimen te rade gaat bij de strafkamer.

264 Althans voor zover deze overschrijding – naar ik aanneem – samenhangt met het voorbereidende onderzoek. Zie Kamerstukken II, vergaderjaar 1993-1994, 23 705, nr. 3, p. 3 en 25.

265 Kamerstukken II, vergaderjaar 1993-1994, 23 705, nr. 3, p. 25.

266 Hoge Raad 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AM2533 (NJ 2004, 376, met noot Buruma) en aanvullend m.b.t. bewijsuitsluiting: Hoge Raad 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321/BY5322 (NJ 2013, 308, met noot Keulen). Recent: Hoge Raad 6 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2768.

267 Hoge Raad 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643 (BNB 2015/173, met noot De Bont).

## 6.5 Afsluiting

Een evenredige belangenafweging (het 'wegen en waarderen' van strafbeïnvloedende omstandigheden) – en daarmee het proportionaliteitsbeginsel – vormt naar mijn mening de kern van het proces van individuele straftoemeting. Zonder kennis van strafdoelen is het immers onmogelijk om zorgvuldig te zijn bij het onderzoek naar strafbeïnvloedende factoren (het 'weten') en om de (proportionele) straf die in verband met het nastreven van die strafdoeleinden is opgelegd, te verantwoorden (het 'weergeven').

Welke waarden de strafrechter en de inspecteur daadwerkelijk aan bepaalde omstandigheden toekennen en hoe de weging van verschillende strafbeïnvloedende factoren in zijn werk gaat, is doorgaans niet te achterhalen. Dit proces voltrekt zich nog altijd grotendeels in de bovenkamers van de bestraffende instanties. Dit betekent echter niet dat er geen handvatten te geven zijn voor een proportionele strafvorming. In de vakliteratuur zijn namelijk theoretische aanknopingspunten te vinden voor de wijze waarop strafdoelen de straftoemeting vormgeven.

Vandaar dat in dit hoofdstuk eerst is ingegaan op de drie strafdoelen die het strafrecht en het fiscale bestuurlijke boeterecht gemeen lijken te hebben, namelijk de vergelding, de generale preventie en de speciale preventie. Vervolgens is uiteengezet hoe deze strafdoelen richting kunnen geven aan individuele straftoemeting: eerst wordt de bovengrens voor de straf vastgesteld in verband met hetgeen maximaal vergolden mag worden en daarna kan binnen de aldus gegeven sanctieruimte de straf nader worden bepaald door toepassing van de preventiedoelen. Dit model voor individuele straftoemeting lijkt mij ook voor het fiscale boeterecht een belangrijk gegeven. Daarom is bij de behandeling van de verschillende strafbeïnvloedende omstandigheden van dit model uitgegaan.

Voor een nadere beschouwing van de verschillen tussen de strafrechtelijke en fiscaalrechtelijke typering van deze omstandigheden – en de bijbehorende aanbevelingen – wordt verwezen naar hoofdstuk 8, onderdeel 8.3.

## HOOFDSTUK 7

# Een gemotiveerde beslissing

### 7.1 Inleiding

De laatste fase van het besluitvormingstraject is de fase waarin de beslisser gemotiveerd mededeling doet van zijn besluit (het 'weergeven'). Voor de straf-toemettingsbeslissing betekent dit dat hij een onderbouwing geeft van de strafmaat waarbij in voorkomende gevallen aandacht zal moeten worden geschonken aan eventuele strafverzwarende en strafverminderende factoren.

#### *Het formele en materiële motiveringsbeginsel*

Zoals zovele beginselen heeft ook het motiveringsbeginsel een materiële en een formele dimensie. Het materiële motiveringsbeginsel ziet op een deugdelijke feitelijke grondslag; de motivering moet het besluit inhoudelijk kunnen dragen. Deze materiële component wordt grotendeels gevoed door het resultaat van het voorafgaande feitenonderzoek (hoofdstuk 5 over de fase van het 'weten') en een evenredige belangenafweging (hoofdstuk 6 over de fasen van 'waarderen' en 'wegen').

Het formele motiveringsbeginsel heeft daarentegen betrekking op het kenbaar maken van de (deugdelijke) motivering van het besluit.

Voor de straftoemettingsbeslissing zijn beide dimensies van het motiveringsbeginsel relevant. In dit hoofdstuk zal daarom aan zowel de formele als de materiële kant van het motiveringsbeginsel aandacht worden besteed.

In dit hoofdstuk wordt met betrekking tot de straftoemeting allereerst ingegaan op de normatieve uitwerking van het motiveringsbeginsel in het nationale fiscale bestuurlijke boeterecht (onderdeel 7.2). Vervolgens komt in onderdeel 7.3 het nationale strafrecht aan bod. Dit hoofdstuk zal worden afgesloten met een korte, afrondende beschouwing (onderdeel 7.4).

### 7.2 Het motiveringsbeginsel in het fiscale bestuurlijke boeterecht

#### 7.2.1 Inleiding

Het motiveringsbeginsel is een belangrijk beginsel van behoorlijk bestuur en aldus sterk verankerd in het bestuursrecht. Jansen verwoordt doel en strekking van het motiveringsbeginsel als volgt:

*“Het doel van de motiveringseisen is dat inzicht wordt verschaft in het handelen van het bestuursorgaan dat heeft geleid tot de beslissing in het concrete geval. Een deugdelijke motivering vergroot de kans dat de belastingplichtige de beslissing aanvaardt. Zij vergroot ook het vertrouwen van de burgers in de wijze van besluitvorming van de overheid. Een goede motivering biedt de belastingplichtige die het niet eens is met een besluit, voorts de mogelijkheid het besluit in bezwaar en beroep gemotiveerd te bestrijden.”<sup>1</sup>*

In deze paragraaf zullen de bestuursrechtelijke bepalingen die een invulling geven aan het motiveringsbeginsel worden besproken, waarbij aandacht zal worden besteed aan het belang van deze bepalingen voor de motivering van de hoogte van de bestuurlijke boete. Daarbij zullen eerst de relevante artikelen van de Awb de revue passeren en daarna die van de AWR. Maar eerst volgt een korte beschouwing over de verhouding tussen motiveringsplicht en de plichten tot zorgvuldige voorbereiding en een evenredige belangenafweging.

#### *Motiveringsplicht versus onderzoeksplicht en evenredige belangenafweging*

Hoewel het bestuursrecht tot op vandaag geen wettelijke bewijsregeling kent, ook niet voor bestuurlijke boeten, is dit niet bepaald onomstreden. In het verleden is verschillende malen over nut en noodzaak van een wettelijk bestuursrechtelijk bewijsstelsel gesproken, alsook tijdens de parlementaire geschiedenis van de Vierde tranche van de Awb. De regering bepleitte toen dat het bestuurlijke boeterecht geen wettelijke bewijsregeling behoefde, omdat van de onderzoeksplicht van artikel 3:2 Awb en het motiveringsbeginsel (artikel 3:46 Awb) een voldoende bewijsrechtelijke werking zou uitgaan.<sup>2</sup> Het motiveren van de strafmaat staat binnen het fasemodel dus niet op zichzelf, maar het beïnvloedt ook de fasen voorafgaand aan het mededelen van het besluit, de fasen van zorgvuldige voorbereiding (fase 1) en evenredige besluitvorming (fase 2).

#### **7.2.2    Het algemene, materiële motiveringsbeginsel**

Artikel 3:46 van de Awb bepaalt dat een ‘besluit dient te berusten op een deugdelijke motivering’. Deze bepaling, die betrekking heeft op een materiële, draagkrachtige onderbouwing van een besluit, ziet op bestuursrechtelijke besluiten en dus eveneens op (fiscale) bestuurlijke boetebeslissingen. In de toelichting op de Vierde tranche merkte de wetgever het volgende op over de motivering van bestuurlijke boeten:

*“Het besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete moet wel terdege worden onderbouwd. Er worden extra eisen gesteld aan de voorbereiding, in het bijzonder aan de bewijsvoering van de overtreding en aan de motivering van het sanctiebesluit (zie bijv. ABRS 15 februari 2001, JB 2001, 88 en ABRS 7 augustus 2002, NJB 2002, p. 1808, nr. 49).”<sup>3</sup>*

De wetgever lijkt dus van mening te zijn dat voor een bestuurlijke boete extra motiveringseisen gelden. Maar uit de aangehaalde rechtspraak en de literatuur volgt

<sup>1</sup> Jansen, P.G.M., p. 153.

<sup>2</sup> Zie Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 131-132.

<sup>3</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 127.

geen helder beeld over wat die extra eisen zijn en waarop deze betrekking hebben.<sup>4</sup> Naar mijn mening wordt vermoedelijk in hoofdzaak bedoeld op de onderbouwing van de beschuldiging en niet zozeer op extra motiveringseisen ten aanzien van de straftoemingsbeslissing.

#### *Beschikking als geheel*

Artikel 3:46 Awb heeft betrekking op de motivering van de boetebeschikking als geheel en niet op de (deel)beslissing over de hoogte van de boete als onderdeel van de boetebeschikking. Dat zou kunnen betekenen dat het uitblijven van een draagkrachtige motivering van de strafmaat niet automatisch tot de conclusie leidt dat daarmee de gehele boetebeschikking niet voldoet aan artikel 3:46 Awb. Daar komt bij dat volgens de wetgever de Awb geen wettelijke regels bevat voor de 'gedetailleerdheid van de motivering; die zal uiteen kunnen lopen al naar gelang het type beschikking [...]'.<sup>5</sup> Met andere woorden, de wetgever heeft het dus aan de rechter overgelaten om in het concrete geval te beoordelen in hoeverre de individuele straftoemeting in de motivering van de boetebeschikking moet worden opgenomen. Helaas is er vrijwel geen rechtspraak op dit terrein, zodat geen oordeel hieromtrent gegeven kan worden.<sup>6</sup>

#### *Gedifferentieerde motiveringsplicht*

De motiveringsbeginsel van artikel 3:46 Awb wordt ook wel geduid als een gedifferentieerde motiveringsplicht: de zwaarte van de motiveringseisen is sterk afhankelijk van de omstandigheden van het geval zoals de aard van het besluit.<sup>7</sup> Er zullen bijvoorbeeld hogere eisen worden gesteld aan een belastend besluit dan aan een begunstigend besluit. Ook zal de motivering van een reparatoir besluit minder vergaand hoeven te zijn dan die van een punitief besluit. Daarnaast speelt de mate waarin het bestuursorgaan beschikt over beoordelings- of beleidsvrijheid een rol. Ten slotte kan het ook van belang zijn of het besluit genomen wordt in een massaal, geautomatiseerd proces of in een handmatig besluitvormingstraject ('stukproductie').

4 Zo spreken sommigen van 'andere' eisen en anderen van 'zwaardere eisen'. Zie onder meer Schuurmans, p. 96, noot 43 en de annotatoren in de aldaar aangehaalde uitspraken. Zie ook de reactie van minister Hirsch Ballin tijdens de parlementaire behandeling van de Vierde tranche op vragen van kamerlid De Wit over een verzwaarde motiveringsplicht: Kamerstukken II, Handelingen, vergaderjaar 2006-2007, 29 702, p. 77-4072.

5 Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 21 221, nr. 3, p. 110.

6 In CBB 8 april 1988 (ECLI:NL:CBB:1988:AN0633; AB 1989, 504) en ABRvS 21 augustus 1997 (ECLI:NL:RVS:1997:AN5637; AB 1998, 216, met noot Cartigny) wordt weliswaar verwezen naar een gebrekkige motivering van de 'strafmaat' en de 'hoogte van de sanctie', maar uit beide uitspraken volgt onvoldoende duidelijk of en in hoeverre het gebrek ziet op de individuele straftoemeting, de afweging van bijzondere strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden.

7 Schlössels/Zijlstra, onderdeel 8.3.7.60.

*Fiscale bestuurlijke boeten*

Voor alle fiscale bestuurlijke boeten geldt dat het belastende, punitieve besluiten zijn waarbij de inspecteur een grote mate van vrijheid heeft om de hoogte van de boete te bepalen. De motiveringsplicht van deze boeten zal dus in het algemeen stevig zijn. Voor veel lichte verzuimboeten geldt wellicht een minder zware motiveringsplicht, omdat deze opgelegd worden in een volautomatisch, massaal proces.<sup>8</sup> Voor hoge vergrijpboeten zou daarentegen betoogd kunnen worden dat deze juist extra gedetailleerd gemotiveerd moeten worden, vanwege de hoogte van de boeten en het feit dat het 'stukproductie' betreft in een uitgebreide (zienswijze)procedure. Maar ook voor dergelijke zware vergrijpboeten is niet aan te geven of artikel 3:46 Awb tevens ziet op de straftoemingsbeslissing als onderdeel van het boetebesluit.

**7.2.3    *Het algemene, formele motiveringsbeginsel***

De artikelen 3:47 en 3:48 van de Awb geven invulling aan het formele motiveringsbeginsel, het kenbaar maken van de motivering. Het eerste lid van artikel 3:47 Awb bepaalt dat de motivering wordt vermeld bij de bekendmaking van het besluit. In sommige gevallen hoeft er geen motivering kenbaar gemaakt te worden. Daartoe vermeldt het eerste lid van artikel 3:48, lid 1 Awb dat de motivering achterwege kan blijven als 'redelijkerwijs kan worden aangenomen dat daaraan geen behoefte bestaat'. Deze uitzondering lijkt mij echter niet van toepassing op bestuurlijke boeten gezien de punitieve aard van een bestuurlijke boete en de uit het EVRM voortvloeiende waarborg dat een bestuurlijke boete aan een gerechtelijke instantie voorgelegd moet kunnen worden.

Over de toepasselijkheid van artikel 3:47 Awb voor het fiscale bestuurlijke boeterecht bestaat overigens geen twijfel. Volgens de Hoge Raad moet een fiscale bestuurlijke boete altijd gemotiveerd worden waarbij die motivering tevens kenbaar gemaakt moet worden.<sup>9</sup>

De formele motiveringsplicht van artikel 3:47, eerste lid Awb bevat een aantal verplichtingen. Zo moet de motivering schriftelijk kenbaar worden gemaakt. Daarnaast moet de motivering volledig en inzichtelijk – het kenbaar en inzichtelijk maken van de feitelijke en juridische grondslag van het besluit<sup>10</sup> – zijn. Ook zal de motivering in voorkomende gevallen een verwijzing moeten bevatten naar eerdere uitingen van het bestuursorgaan en daarbij gelegenheid geven deze in te zien.<sup>11</sup>

Voor de volledigheidseis lijkt van belang voor de straftoemeting. Van een onvolledige motivering is bijvoorbeeld sprake als een deel van de motivering pas blijkt tijdens de beroepsprocedure.<sup>12</sup> Aangezien de straftoemingsbeslissing een onder-

8 Overigens zal de boetebeschikking op grond van artikel 67g AWR altijd (draagkrachtig) gemotiveerd moeten worden (zie ook Vakstudie, Algemeen deel, aantekening 1.6.3. bij artikel 3:46 Awb). Zie ook Hoge Raad 8 maart 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9881 (BNB 2002/224, met noot Feteris).

9 Hoge Raad 8 maart 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9881, r.o. 3.4; BNB 2002/224, met noot Feteris).

10 CRvB 4 juni 1999, nr. 97/2697 WAO (NJB 1999, p. 1335, nr. 19).

11 Zie Vakstudie, Algemeen deel, aantekening 2 bij artikel 3:47 Awb.

12 ABRvS 3 november 1980, ECLI:NL:RVS:1980:AM5701 (AB 1981, 188, met noot Van der Veen).



deel is van de gehele boetebeschikking zou het achterwege blijven van de motivering van de straftoemeting strijd kunnen opleveren met artikel 3:47 Awb.

#### 7.2.4 Motivering van de fiscale boetebeschikking (mededeling)

Er zijn verschillende bepalingen voor de motivering van de strafmaat van fiscale bestuurlijke boeten. Deze bepalingen staan verspreid over de Awb (artikelen 5:9 en 5:52), de AWR (artikel 67g AWR) en het BBBB (paragraaf 11).

##### *Artikel 5:52 Awb*

Op grond van artikel 5:52, letter b Awb moet de boetebeschikking het bedrag van de boete vermelden. De hoogte van de boete is dus een wezenlijk onderdeel van de boetebeschikking. Hoewel er nagenoeg geen rechtspraak over deze bepaling is, vormt het naar mijn mening wel degelijk een cruciale factor in de motivering van de straftoemeting. De mate van leedtoevoeging – het ‘in de min’ geraken – wordt immers geheel bepaald door de hoogte van de boete. Van een dergelijk belangrijk onderdeel van de beschikking mag naar mijn mening dan ook een draagkrachtige, kenbare motivering worden verwacht, waarbij in voorkomende gevallen tevens ingegaan wordt op strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden.

In een arrest van 10 juni 1992 stelde de Hoge Raad dat de strafmaat bij een fiscale bestuurlijke boete (toen: verhoging) niet gemotiveerd hoeft te worden op grond van artikel 6, lid 3, letter a van het EVRM.<sup>13</sup> Voor zover deze visie mede zou zien op eventuele strafverzwarende of strafverminderende omstandigheden lijkt mij dat deze opvatting inmiddels is achterhaald door de introductie in 1998 van wettelijke ‘kan’-bepalingen (zie hoofdstuk 2, onderdeel 2.10) en de inwerkingtreding van verschillende bepalingen van de Awb, zoals de artikelen 3:46, 3:47 en 5:46.

Voorgaande betekent dus dat het achterwege laten van de motivering van de straftoemeting in sommige gevallen kan leiden tot het oordeel dat de motivering onvolledig is. Dat risico zal zich vooral voor kunnen doen bij vergrijpboetebeschikkingen waarbij (hoge) boetebedragen zijn opgelegd die afwijken van de standaardpercentages en -bedragen van het BBBB waarbij geen redenen worden gegeven voor de afwijking van de van toepassing zijnde standaard.

Overigens betekent dit mijns inziens niet dat een boetebeschikking *altijd* een motivering inzake strafverzwarende en strafverminderende factoren dient te bevatten. Als naar het oordeel van de inspecteur de standaardboete volgens het BBBB tevens de proportionele boete in het concrete geval is en er spelen geen strafbeïnvloedende omstandigheden, dan kan naar mijn mening een nadere motivering van de strafmaat achterwege blijven.

##### *Artikel 5:9 Awb, artikel 67g AWR en paragraaf 11 BBBB*

Het tweede lid van artikel 67g AWR bepaalt dat de inspecteur uiterlijk bij de bestuurlijke boetebeschikking de belanghebbende op de hoogte brengt van de gegevens als bedoeld in artikel 5:9 Awb, waaronder ‘de overtreding’. Deze medede-

<sup>13</sup> Hoge Raad 10 juni 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5010 (BNB 1992/274). Zie ook Feteris, M.W.C., 2007, p. 369, noot 290.

lingsverplichting vloeit voort uit artikel 6, lid 3, letter, a van het EVRM dat bepaalt dat de betrokkene onverwijld 'in bijzonderheden' op de hoogte wordt gebracht van de aard en reden van de beschuldiging.

Uit artikel 5:9 Awb en artikel 67g AWR volgt naar mijn mening niet ontegenzeggelijk de verplichting om tot motivering van de straftoemeting over te gaan. Dat geldt niet voor de bepaling van het BBBB die invulling geeft aan de mededelingsverplichting van artikel 67g AWR: paragraaf 11 BBBB. Het eerste lid van deze paragraaf vermeldt namelijk dat in 'voorkomende gevallen [...] de mededeling tevens [dient] te vermelden de bijzondere omstandigheden die tot een matiging dan wel verhoging van de boete hebben geleid'. Het BBBB is dus vrij duidelijk: als er van de standaard-verzuim- of vergrijpboete wordt afgeweken, dan dient dit te worden gemotiveerd door vermelding van de strafbeïnvloedende factoren die de hoogte van de boete (mede) hebben bepaald.

Overigens lijkt dit voorschrift niet zo ver te gaan dat – in het geval er verschillende factoren een rol spelen – inzichtelijk wordt gemaakt welke *waarde* de inspecteur aan verschillende strafbeïnvloedende omstandigheden toekent en hoe een en ander tegen elkaar *afgewogen* is. Daar komt bij dat als de inspecteur een standaardboete oplegt omdat hij van mening is dat de verschillende strafverzwarende en strafverminderende factoren tegen elkaar weggestreept kunnen worden, er geen plicht lijkt te bestaan om die verschillende factoren ook daadwerkelijk te benoemen. Daarnaast schrijft paragraaf 11 BBBB niet voor om die bijzondere omstandigheden te duiden die naar de mening van de inspecteur *niet* van invloed zijn op de hoogte van de boete. Zelfs niet als die (strafverminderende) omstandigheden in een eerder stadium door de belastingplichtige uitdrukkelijk zijn aangedragen. Vooral dit laatste punt kan naar mijn mening frictie opleveren met wat een redelijk handelend bestuursorgaan mag worden verwacht. Vandaar dat overwogen zou kunnen worden – in vergelijking met de wettelijke, strafrechtelijke responsieplichten van de strafrechter (zie onderdeel 7.3.3.3) – om de tekst van paragraaf 11 BBBB aan te vullen met een dergelijke responsieplicht.

### 7.2.5 Motivering middels het voorafgaande rapport (kennisgeving)

Bij vergrijpboeten vindt er voorafgaand aan de beboeting een zienswijzeprocedure plaats, waarbij de belastingplichtige vooraf in kennis wordt gesteld van het voornemen een vergrijpboete op te leggen. Dit gebeurt door het toezenden van een rapport – dat in fiscalibus ook wel kennisgeving wordt genoemd – dat onder meer de overtreding en het overtreden voorschrift vermeldt (artikel 5:48 Awb). Een dergelijk rapport kan ook van belang zijn voor de motivering van eventuele strafbeïnvloedende omstandigheden, omdat bij de vergrijpboetebeschikking verwezen zou kunnen worden naar dit voorafgaande rapport. Met 'de overtreding' wordt echter vermoedelijk niet bedoeld op bijzondere, strafbeïnvloedende omstandigheden (zie hoofdstuk 5, onderdeel 5.3.1), zodat het van geringe betekenis is voor de motivering van de straftoemeting.

De voorloper van artikel 5:48 Awb, de kennisgevingsplicht van artikel 67k AWR (oud), repte over 'de gronden' waarop het voornemen voor het opleggen van een

vergrijpboete berust. Ook van het begrip 'gronden' kan niet gezegd worden dat het tevens ziet op strafbeïnvloedende omstandigheden.

#### *Motivering in (concept)controlerapport*

De inspecteur kan de belastingaangiften ten kantore van de Belastingdienst controleren (kantoortoets) of door middel van een controle bij de belastingplichtige zelf (veldtoets). Bij veldtoetsingen – die verricht worden door gespecialiseerde controleurs en accountants – gaat het dan veelal om ondernemers die administratieplichtig zijn (artikel 52 AWR). Dergelijk veldtoetsingen leiden in het algemeen tot (concept) controlerapporten waarin allerlei bevindingen zijn opgenomen. Ook kan het controlerapport in voorkomende gevallen het boeterapport (kennisgeving) bevatten.<sup>14</sup>

Soms kan de inspecteur met het motiveren van de boetebeschikking volstaan met een enkele verwijzing naar het in of bij het controlerapport opgenomen boeterapport (paragraaf 11, lid 2 BBBB). Daarbij is niet uitgesloten dat naast het boeterapport óók het controlerapport informatie bevat die betrekking heeft op de individuele straftoemeting. Er gelden echter geen specifieke motiveringseisen voor controlerapporten – dat in zekere zin als een soort advies kan worden opgevat – anders dan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Mocht de inspecteur in de boetebeschikking voor de motivering van de straftoemeting verwijzen naar het controlerapport en/of het boeterapport, dan kan het voor de belastingplichtige onduidelijk zijn op welke strafbeïnvloedende omstandigheden de inspecteur doelt. Vandaar dat het raadzaam is om in dat soort gevallen in de boetebeschikking te verwijzen naar specifieke feiten en omstandigheden in het controlerapport die aanleiding zijn geweest om de boete te verhogen of te verlagen.

#### *Motivering achteraf?*

De hoofdregel luidt dat de motivering wordt vermeld bij de bekendmaking van het besluit (artikel 3:47 Awb). Van deze hoofdregel kan worden afgeweken als dit vanwege vereiste spoed noodzakelijk is (artikel 3:47, lid 2 Awb). Als dat het geval is dan moet de motivering binnen een week na de bekendmaking plaatsvinden.

Artikel 67g, tweede lid AWR zou als een beperking van de hiervoor genoemde Awb-bepalingen kunnen worden opgevat. Volgens deze AWR-bepaling moeten namelijk de in artikel 5:9 Awb bedoelde gegevens *uiterlijk bij de bekendmaking van de boetebeschikking* aan de belastingplichtige worden medegedeeld. Nu paragraaf 11 BBBB voorschrijft dat in de mededeling ook eventuele strafbeïnvloedende factoren moeten worden opgenomen, lijkt het uitgesloten dat de motivering van de strafmaat plaatsvindt ná de bekendmaking van de fiscale boetebeschikking.

14 Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 12 oktober 1999, ECLI:NL:GHSGR:1999:AV7426 (V-N 2000/44.9).

### 7.2.6 Motivering in bezwaar

Het formele en materiële motiveringsbeginsel zien niet alleen op de totstandkoming van beschikkingen maar ook op de uitspraak op bezwaar. Artikel 7:12, lid 1 Awb bepaalt hiertoe dat de 'beslissing op het bezwaar dient te berusten op een deugdelijke motivering, die bij de bekendmaking van de beslissing wordt vermeld'. Doel en strekking van deze motiveringsplicht in bezwaar is vergelijkbaar met het algemene motiveringsbeginsel van de artikelen 3:46 en 3:47 Awb. Voor een beslissing op bezwaar tegen een bestuurlijke boetebeschikking gelden dus in principe dezelfde motiveringseisen als voor het nemen van het primaire boetebesluit.

#### *Visie wetgever*

De wetgever heeft de motiveringsplicht van artikel 7:12 Awb bij de inwerkingtreding als volgt toegelicht:

*"Aan de motivering van een beslissing waarbij de bezwaren ongegrond worden verklaard, kunnen in het algemeen zwaardere eisen worden gesteld dan aan een motivering van een beslissing waarbij volledig aan de bezwaren wordt tegemoet gekomen. In het eerste geval moet de belanghebbende uit de beslissing kunnen opmaken waarom aan de aangevoerde bezwaren niet tegemoet is gekomen. Dat is onder meer van belang voor de vraag of een vervolg-procedure met kans op succes gevoerd kan worden. [...] In het tweede geval kan met een summiere motivering worden volstaan, zeker indien er overigens geen belanghebbenden zijn. Indien het bestuursorgaan het immers eens blijkt te zijn met de argumenten die in de bezwaarschriftprocedure zijn aangevoerd, zal een verwijzing daarnaar een voldoende inzichtgevende motivering kunnen zijn."*<sup>15</sup>

Er wordt dus voor wat betreft de zwaarte van de motiveringsplicht onderscheid gemaakt tussen bezwaren die worden toegewezen en bezwaren die worden afgewezen (vgl. de strafrechtelijke motiveringsplicht bij afwijking van uitdrukkelijk voorgedragen verweren en uitdrukkelijk onderbouwde standpunten, zie onderdeel 7.3.3.3). De mogelijkheid van het instellen van beroep vormt hierbij een belangrijk uitgangspunt. Bij bezwaren in de sfeer van de straftoemeting kan zich echter het probleem voordoen dat theoretisch aan de grieven van belanghebbende wordt tegemoetgekomen – door bijvoorbeeld alsnog een strafverminderende omstandigheid mee te wegen – maar dat dit niet leidt tot een voor belanghebbende bevredigende uitkomst (als bijvoorbeeld die strafvermindering vrijwel nihil is). Ik meen dan ook dat het door de wetgever gemaakte onderscheid niet zonder meer van toepassing zou moeten zijn op strafmaatverweren en het (gemotiveerde) antwoord daarop.

#### *Rechtspraak*

Uit de rechtspraak met betrekking tot artikel 7:12 Awb kunnen enkele ijkpunten worden gedestilleerd.<sup>16</sup> Zo kan vaak niet volstaan worden met een verwijzing naar het algemene beleid. Ook moet de motivering blijk geven van een deugdelijke belangenafweging. Deze regels zijn ook van belang bij de motivering van de straf-toemeting in de bezwaarfase.

<sup>15</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, nr. 3, p. 153.

<sup>16</sup> Vakstudie, Algemeen deel, aantekening 2.1.2 bij artikel 7:12 Awb.

Een andere in de algemeen bestuursrechtelijke jurisprudentie ontwikkelde rechtsregel is dat het bestuursorgaan specifiek moet ingaan op de in bezwaar aangevoerde argumenten.<sup>17</sup> Deze regel kwam ook aan de orde in een casus voor het Hof Leeuwarden met betrekking tot de individuele straftoemeting van een fiscale bestuurlijke boete:

*“Belanghebbende betoogt dat de uitspraak op bezwaar in strijd met artikel 7:12 Awb onvoldoende is gemotiveerd, nu daarin niet bepaaldelijk is ingegaan op zijn in bezwaar aangevoerde argument dat de boete vanwege de wanverhouding in relatie tot de nageheven belasting, moet worden gematigd. Dit betoog slaagt. Uit 2.4 blijkt dat de Inspecteur in de uitspraak op bezwaar in het geheel niet is ingegaan op dit in bezwaar aangevoerde argument. Eerst in beroep is, ook door de Inspecteur, op belanghebbendes argument ingegaan. [...]”*<sup>18</sup>

De inspecteur schendt dus zijn (formele en materiële) motiveringsplicht als hij pas in beroep – en dus niet in zijn uitspraak in bezwaar – ingaat op de door belanghebbende reeds in bezwaar aangevoerde strafmaatverweren.<sup>19</sup>

#### *Geautomatiseerde verzuimboeten*

Veel fiscale verzuimboeten worden opgelegd in een massaal volautomatisch proces. Als gevolg daarvan is individuele straftoemeting in de primaire fase grotendeels onmogelijk. In die gevallen zal individuele straftoemeting pas in de bezwaarfase kunnen plaatsvinden (zie paragraaf 6, lid 3 BBBB), waardoor de boetebeschikking eigenlijk pas vervolmaakt wordt door de uitspraak op bezwaar (zie hoofdstuk 5, onderdeel 5.4.2).

Dit betekent dat als de inspecteur in zijn uitspraak op een bezwaar tegen een geautomatiseerde verzuimboete slechts zou volstaan met het beantwoorden van de door de belanghebbende ingebrachte grieven, dat hij dan het risico loopt dat de gezamenlijke motivering van de boetebeschikking én de uitspraak op bezwaar niet voldoet aan het beginsel van een draagkrachtige motivering. De indiening van het bezwaar zorgt er namelijk voor dat het straftoemetingsonderzoek dat de inspecteur nog niet kon uitvoeren, in bezwaar alsnog kan plaatsvinden. Het onderzoek in de bezwaarfase richt zich immers op een heroverweging van het besluit (artikel 7:11 Awb). Naar mijn mening zal de inspecteur dan ook bij de motivering van zijn uitspraak op bezwaar verslag moeten doen van dit verlate straftoemetingsonderzoek. Als hij voor de motivering alleen uit zou gaan van door belanghebbende

<sup>17</sup> CRvB 16 januari 1997 (ABkort 1997/192), CBB 21 februari 1996 (ABkort1996/172), ABRvS 26 juli 1985, ECLI:NL:RVS:1985:AM8614 (AB 1986, 50, met noot Van der Veen), ABRvS 21 juli 1986, ECLI:NL:RVS:1986:AM9505 (AB 1987, 433, met noot Van Buuren) en ABRvS 4 januari 1985, ECLI:NL:RVS:1985:AM8394 (AB 1985, 457, met noot Van der Veen).

<sup>18</sup> Hof Leeuwarden 24 juli 2012, r.o. 4.7, ECLI:NL:GHLEE:2012:BX2703.

<sup>19</sup> Zie voor een vergelijkbare bestuursrechtelijke, niet-fiscale casus: Rechtbank Noord-Holland 19 december 2014, ECLI:NL:RBNHO:2014:12423 (Jwwb 2015/57).

ingebrachte stellingen, dan bestaat de kans dat hij daardoor zijn straftoematingsopdracht te beperkt opvat.<sup>20</sup>

### 7.3 Het motiveringsbeginsel in het strafrechtelijke sanctierecht

#### 7.3.1 Inleiding

Aan de motivering van de straftoemeting in het strafrecht kan bij reguliere strafzaken invulling worden gegeven door uitingen van de zijde van het OM en de strafrechter. In eerste instantie zal het OM een afgewogen strafeis ter terechtzitting moeten formuleren. Vandaar dat in de volgende paragraaf 7.3.2 eerst aandacht wordt besteed aan de regelgeving omtrent de motivering van de te vorderen straf. Daarna zal ingegaan worden op de stand van het recht met betrekking tot het motiveren van de strafmaat door de strafrechter in zijn vonnis (paragraaf 7.3.3). Tot slot volgt een afsluitende beschouwing in paragraaf 7.4.

#### 7.3.2 Motivering van de strafeis ter terechtzitting

Aan het eind van het onderzoek ter terechtzitting, na eventuele ondervraging van de verdachte, getuigen en deskundigen, neemt de OvJ het woord (requisitoir). Als de OvJ tot de conclusie komt dat het opleggen van een straf of maatregel opportuun is, dan legt hij op grond van artikel 311 Sv 'zijn vordering na voorlezing aan de rechtbank over' (de strafeis). Op grond van voornoemde bepaling is de OvJ ook verplicht om een eventuele strafeis te omschrijven. Dit betekent dat hij de straf precies moet aanduiden, waarbij hij ook de hoogte moet aangeven.<sup>21</sup> De bepalingen van artikel 311, eerste lid Sv kunnen dus als een beginselplicht tot het (formeel) kenbaar maken van een motivering door de OvJ van de hoogte van de te vorderen straf worden gezien.<sup>22</sup>

De waarborg van een *kenbare motivering* (de formele motiveringsplicht) is echter zonder waarde als er geen voorafgaande plicht is tot het construeren van een *deugdelijke en feitelijke motivering* (de materiële motiveringsplicht). Vandaar dat aangenomen mag worden dat de OvJ eveneens gehouden is om een deugdelijke onderbouwing te geven van de hoogte van de strafeis, waarbij ook ingegaan wordt op eventuele strafbeïnvloedende omstandigheden. Voor wat betreft *wettelijke* strafverzwarende omstandigheden zal dit overigens inhouden dat de feitelijke onder-

20 Daarbij merk ik op dat de visie van de Hoge Raad op de beperking van de motivering tot een responsieplicht aangaande 'uitdrukkelijk onderbouwde standpunten' vermoedelijk alleen betrekking heeft op motivering van de beslissing door de *belastingrechter* en niet op de motiveringsplicht van de *inspecteur*: Hoge Raad 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:685 (BNB 2014/194, met noot De Bont).

21 Corstens/Borgers, XV.20, refereren daarbij aan de Memorie van Toelichting bij art. 304 ORO, p. 151. Overigens wordt in die Memorie weer verwezen naar een uitspraak van de Hoge Raad van 17 mei 1909, W.v.h.R., no. 8884.

22 Hetzelfde geldt naar mijn mening voor een door de OvJ in dupliek gewijzigde vordering (artikel 311, derde lid Sv).

bouwing (het 'weten') zal terugkomen bij de bewijsmotivering tijdens het requisitoir en de waardering en weging van die omstandigheden bij de motivering van de strafmaat bij het uitspreken van de vordering.

#### 7.3.2.1 *Strafvorderingsrichtlijnen; afwijkingen*

Artikel 311 Sv bevat geen concrete instructies voor de OvJ voor de onderbouwing van zijn strafeis. In het verleden zijn echter wel voorstellen gedaan om nadere regels te formuleren voor de motivering van de strafeis door de OvJ. Zo is in 2004 bij amendement getracht het eerste lid van artikel 311 Sv aan te vullen met de volgende passage: "In het geval de officier van justitie bij zijn vordering is afgeweken van de landelijke richtlijnen van het openbaar ministerie geeft hij de redenen op die tot deze afwijking hebben geleid."<sup>23</sup> Hoewel dit voorstel het uiteindelijk niet heeft gehaald, blijkt uit de reacties tijdens de parlementaire behandeling van de indieners van het amendement en van de minister dat er desalniettemin motiveringseisen gelden voor de OvJ.<sup>24</sup> Daarbij gaf de minister aan dat hij een aanwijzing hierover zou uitvaardigen met de "strekking [...] dat daar waar wordt afgeweken van landelijke richtlijnen, dit gemotiveerd wordt in het requisitoir of in de vordering".<sup>25</sup>

Ook het wetsvoorstel Wet vermogenssancties bevatte aanvankelijk een aangescherpte motiveringsplicht voor de OvJ. Deze extra motiveringseis zag op de draagkracht van de verdachte als de OvJ voornemens was een geldboete op te leggen van meer dan vijfhonderd gulden.<sup>26</sup> Uiteindelijk heeft de wetgever dit niet doorgezet, omdat dit 'in de meeste "gewone" gevallen een hinderlijke en onnodige belasting' zou opleveren.<sup>27</sup>

De aanwijzing waaraan de minister destijds refereerde, maakt vandaag de dag onderdeel uit van de Aanwijzing kader voor strafvordering en OM-afdoeningen. In deze aanwijzing staat de volgende passage:

*"[...] In de concrete zaak is het aan de officier van justitie om op basis van het verkregen uitgangspunt met inachtneming van alle andere factoren en omstandigheden van het geval te komen tot een proportionele en op maat gesneden sanctie of strafeis [...]. In de motivering bij zijn beslissing zal de officier van justitie rekenschap geven van de gekozen straftoemeting."*<sup>28</sup>

Uit het voorgaande kan de conclusie worden getrokken dat de OvJ tijdens het requisitoir of bij het uitspreken van de (gewijzigde) vordering gehouden is om de strafeis te motiveren, waarbij inzicht moet worden gegeven in de gehanteerde standaarden volgens de betreffende strafvorderingsrichtlijn én eventuele bijkomende strafbeïnvloedende omstandigheden.

23 Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 28 484, nr. 17.

24 Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 252, nr. 8, p. 7.

25 Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 252, nr. 8, p. 21.

26 Kamerstukken II, vergaderjaar 1977-1978, 15 012, nrs. 1-3 (artikelen 267a en 311 Sv).

27 Kamerstukken II, vergaderjaar 1981-1982, 15 012, nr. 5, p. 16.

28 Aanwijzing kader voor strafvordering en OM-afdoeningen (2015A001), 1 maart 2015, Stcrt. 2015, 4952.

Daarnaast volgt uit de jurisprudentie dat als door bijzondere omstandigheden wordt afgeweken van de richtlijn, dit moet worden gemotiveerd door de OvJ.<sup>29</sup> Dit geldt – volgens de Aanwijzing kader voor strafvordering en OM-aftoeningen – ook voor afwijkingen van door de richtlijn voorgeschreven waardering en weging van specifieke strafbeïnvloedende omstandigheden.<sup>30</sup>

#### 7.3.2.2 *Het boeterapport: een gemotiveerde strafeis?*

Als de inspecteur voornemens is een vergrijpboete op te leggen, dan is hij verplicht de belastingplichtige hiervan in kennis te stellen middels het toezenden van een boeterapport (artikel 5:48 Awb). Dit rapport – ook wel kennisgeving genoemd – vormt het startpunt voor de zienswijzeprocedure en kan dus in zekere zin vergeleken worden met een strafrechtelijke tenlastelegging (zie ook hoofdstuk 5, onderdeel 5.3.1).

De regelgeving stelt weinig eisen aan het rapport. De inspecteur is niet verplicht om het boetebedrag of eventuele strafbeïnvloedende omstandigheden in het rapport te vermelden, laat staan dat hij verplicht is een motivering terzake op te nemen. Het rapport hoeft dus formeel geen toelichting op de straftoemeting te bevatten, met als gevolg dat de belastingplichtige niet weet waar hij zich tegen moet verweren. Weliswaar krijgt hij een 'herkansing' in de bezwaarfase, maar het verkrijgen van een motivering naderhand, nota bene op initiatief van degene die beboet wordt, verdraagt zich mijns inziens slecht met het zorgvuldigheids- en motiveringsbeginsel.

Daar komt bij dat de belastingplichtige in sommige gevallen het risico loopt geconfronteerd te worden met een gebrekkig gemotiveerde boetebeschikking. De inspecteur kan namelijk voor de motivering van de boetebeschikking volstaan met een verwijzing naar het boeterapport (paragraaf 11, lid 2 BBBB) als de belastingplichtige geen gebruik maakt – of heeft kunnen maken – van het recht om zijn zienswijze naar voren te brengen (artikel 5:53 jo. 5:50 Awb). Daardoor kan een gebrek in de motivering van het rapport doorwerken in de motivering van de boetebeschikking.

Het lijkt me daarom raadzaam dat de inspecteur bijvoorbeeld bij beleid (BBBB) wordt verplicht om het voorgenomen boetebedrag in het boeterapport mede te delen en te motiveren, waarbij hij tevens ingaat op de geldende beleidsstandaarden en eventuele strafbeïnvloedende omstandigheden. Aldus wordt de belastingplichtige de mogelijkheid geboden tijdig verweer te voeren tegen de straftoemeting.

<sup>29</sup> Hoge Raad 18 mei 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK6942 (NJ 2010/439, met noot Schalken).

<sup>30</sup> Aanwijzing kader voor strafvordering en OM-aftoeningen (2015A001), 1 maart 2015, Stcrt. 2015, 4952, noot 6.



### 7.3.3 Motivering van het vonnis

De motiveringseisen voor de strafrechter volgen hoofdzakelijk uit de artikelen 358, 359 en 359a van het Wetboek van Strafvordering en artikel 24 van het Wetboek van Strafrecht. Deze bepalingen kunnen als een nadere uitwerking van de grondwettelijke motiveringsplicht voor rechterlijke vonnissen worden gezien.

Artikel 121 Gw beschrijft een algemene motiveringsplicht voor vonnissen voor de rechter: 'Met uitzondering van de gevallen bij de wet bepaald vinden de terechtzittingen in het openbaar plaats en houden de vonnissen de gronden in waarop zij rusten'. Deze algemene bepaling is voor de strafrechter nader uitgewerkt in het Wetboek van Strafvordering (zie hierna).

Bij de motiveringsplicht van artikel 121 Gw moeten we ons overigens niet al te veel voorstellen. Al in 1878 oordeelde de Hoge Raad namelijk dat er al aan is voldaan als het vonnis maar iets van motivering bevat.<sup>31</sup> Mevis is dan ook van mening dat door deze uitspraak artikel 121 Gw 'van elke, materiële betekenis werd ontdaan'.<sup>32</sup>

#### 7.3.3.1 Algemene motiveringseisen voor de straftoemetsingsbeslissing

In de rechtspraak heeft zich de afgelopen jaren een algemeen motiveringsvereiste ontwikkeld ten aanzien van de straftoemeting, ook wel het 'verbazingscriterium' genoemd. Voordat ik dit criterium bespreek, zal ik eerst stilstaan bij twee wettelijke, algemene motiveringsbepalingen, die al bestaan sinds de inwerkingtreding van het Wetboek van Strafvordering in 1926: artikel 359, lid 5 Sv en artikel 359, lid 2, eerste volzin Sv.

##### *Strafbepalende redenen (artikel 359, lid 5 Sv)*

Het vijfde lid van artikel 359 Sv luidt: 'Het vonnis geeft in het bijzonder de redenen op, die de straf hebben bepaald of tot de maatregel hebben geleid'. Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat de wetgever met dit artikel mede het oog had op het motiveren van de strafmaat, alsook de strafsoort en de toepassing van de voorwaardelijke veroordeling.<sup>33</sup> De bepaling vormt daarmee sinds jaar en dag het centrale, algemene vertrekpunt voor de motivering van de straftoemeting.<sup>34</sup>

*"Past de rechtbank, het te laste gelegde bewezen verklarende, eenige straf of maatregel toe, dan zal zij voorts de bijzondere redenen hebben op te geven, die de strafmaat hebben bepaald of tot den maatregel hebben geleid (art. 352, vierde lid; IK: het huidige artikel 359, lid 5 Sv). Door dit voorschrift zal vooreerst eenig meerder inzicht worden verkregen in de beginselen, door welke de rechters zich bij de strafoplegging laten leiden; voor den verdachte is het vervolgens, ook in verband met zijne in verdere instanties te voeren verdediging, van het meeste belang te weten, welke overwegingen bij de beoordeeling van den ernst van het door hem gepleegde feit voorzaten, en ten slotte is het voor het rechtsgevoel*

31 Hoge Raad 1 november 1878, W 4305.

32 P.A.M. Mevis, noot bij NJ 2008, 396 (Hoge Raad 5 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC2922).

33 Kamerstukken II, vergaderjaar 1917-1918, 77, nr. 1, p. 63.

34 Schoep, p. 166.

*bevredigend de motieven te kennen, die naast de waardeering van het gepleegde feit zelf tot de bepaling der opgelegde straf leidden.”<sup>35</sup>*

De wetgever had dus hoge verwachtingen voor wat betreft de motiveringsplicht van het huidige artikel 359, lid 5 Sv.<sup>36</sup> Het gedragsvoorschrift lijkt vandaag de dag gezien de rechtspraak echter niet veel verder te strekken dan het hanteren van de standaardoverweging van de rechter dat de straf in overeenstemming is met de ernst van het feit, de omstandigheden van het geval en de persoon van de dader.<sup>37</sup> Daarnaast heeft de Hoge Raad bepaald dat de ‘keuze van factoren die voor de strafoplegging van belang zijn te achten, [...] immers voorbehouden [is] aan de rechter die over de feiten oordeelt, terwijl die keuze geen motivering behoeft’.<sup>38</sup> Ook de *waardering* van de bij de strafoplegging in acht genomen factoren hoeft volgens de Hoge Raad niet gemotiveerd te worden.<sup>39</sup> De verwachtingen van de wetgever zijn derhalve niet of nauwelijks waargemaakt.

*Artikel 359, lid 2, eerste volzin jo. artikel 358, lid 2 Sv*

‘De beslissingen vermeld in de artikelen 349, eerste lid, en 358, tweede en derde lid, zijn met redenen omkleed’, volgens de eerste volzin van het tweede lid van artikel 359 Sv. De verwijzing naar het derde lid van artikel 358 Sv ziet op de responsieplicht ten aanzien van zogeheten ‘uitdrukkelijk voorgedragen verweren’; hierop wordt in onderdeel 7.3.3.3 nader ingegaan. Het tweede lid van artikel 358 Sv is echter ook van toepassing als er geen verweer wordt gevoerd; de rechter heeft dus op grond van deze bepaling *ambtshalve* een plicht om de in deze bepaling opgesomde beslissingen te motiveren gezien de verwijzing van artikel 359, lid 2, eerste volzin Sv.

Als de rechter besluit een straf op te leggen, dan dient hij deze beslissing niet alleen in zijn vonnis te vermelden (artikel 358, lid 2 jo. artikel 350 Sv), maar hij zal de op te leggen straf eveneens moeten motiveren. Aangezien de beslissing een straf op te leggen mede ziet op de beslissing omtrent de *hoogte* van de straf (artikel 351 Sv), lijkt de motiveringsplicht van artikel 359, lid 2, eerste volzin Sv dus ook betrekking te hebben op de *strafmaat*.<sup>40</sup>

Overigens is niet geheel duidelijk of artikel 359, lid 2, eerste volzin Sv daadwerkelijk – naast het vijfde lid van artikel 359 Sv – een zelfstandige motiveringsplicht voor de strafmaat inhoudt. De wetgever heeft de verwijzing naar het tweede lid van artikel 358 Sv, welke in de loop van het parlementaire traject van het Wetboek van

<sup>35</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1913-1914, 286, nr. 3, p. 141.

<sup>36</sup> Schuyt, p. 65 e.v..

<sup>37</sup> Zie o.a. C. Kelk en J. Silvis, ‘Rechterlijke straftoemeting’, WODC Justitiële Verkenningen, jrg. 18, nr. 8, 1992.

<sup>38</sup> Hoge Raad 23 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK9252 (NJ 2010, 393, met noot Mevis) en Hoge Raad 11 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BY4837 (NJB 2013/152).

<sup>39</sup> Hoge Raad 17 maart 2015, r.o. 3.6, ECLI:NL:HR:2015:642 (NJ 2015, 225/227, met noot Vellinga-Schootstra).

<sup>40</sup> Schoep, T&C Sv, artikel 358, aantekening 3, onderdeel d.

Strafvordering van 1926 is toegevoegd, niet toegelicht.<sup>41</sup> Ook is er geen jurisprudentie over de zelfstandige reikwijdte van deze laatste bepaling met betrekking tot de straftoemeting. In de vakliteratuur wordt artikel 358, lid 2 Sv in het kader van het motivering van de straftoemeting dan ook wel eens tezamen met het vijfde lid van artikel 359 Sv beschouwd.<sup>42</sup>

Naast de voorschriften van artikel 359, lid 2, eerste volzin, en lid 5 Sv is het vierde lid van artikel 358 Sv ook wellicht van enige invloed op de motivering van de straftoemeting. Op grond van deze laatstgenoemde bepaling moet de rechter namelijk de wettelijke bepalingen vermelden waarop de straf is gegrond. De Hoge Raad heeft daarbij geoordeeld dat het gaat om die wettelijke voorschriften die 'de toegepaste verbods- en strafbepalingen inhouden en de onmiddellijke grondslag der veroordeling uitmaken'.<sup>43</sup> De plicht tot het vermelden van de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen kan echter ook betrekking hebben op *wettelijke* strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden. Vandaar dat het vierde lid van artikel 358, lid 4 Sv als een vertrekpunt voor de motivering van de strafmaat kan worden beschouwd, zij het alleen voor wat betreft strafbeïnvloedende omstandigheden die bij wet zijn omschreven.

#### *Verbazingscriterium*

Naast de hiervoor besproken wettelijke algemene motiveringsbepalingen is ook in de rechtspraak een algemene motiveringsplicht tot ontwikkeling gekomen. Deze buitenwettelijke motiveringsplicht wordt in de literatuur onder meer aangeduid als het 'verbazingscriterium'. Dit criterium kwam voor het eerst in beeld in het zogeheten Goldflake-arrest.<sup>44</sup> De casus was als volgt. Een caféhouder had tegen een verbod in 20 Engelse sigaretten (van het merk Goldflake) verkocht tegen een prijs van 40 cent per stuk (deze zaak speelde overigens vlak na de Tweede Wereldoorlog). De rechter legde vervolgens de volgende straffen en maatregelen op: een hoge geldboete (f 50.000), sluiting van de zaak, stillegging van de bedrijfsmiddelen voor zes maanden, een verbod het beroep van caféhouder gedurende drie jaren uit te oefenen en publicatie van het vonnis. In het vonnis had de rechter deze strafoplegging onderbouwd met een standaardmotivering. Dat was de Hoge Raad te gortig en overwoog daarbij dat uit de ernst van het bewezen verklaarde feit de strafoplegging niet kan volgen en deze redengeving dan ook die straf niet kan hebben bepaald.

Overigens heeft het Goldflake-arrest vrijwel geen navolging gevonden in de rechtspraak; het is een witte raaf gebleken.<sup>45</sup> Vandaar dat het 'verbazingscriterium' als zodanig slechts geringe betekenis heeft voor de strafrechtelijke straftoemetingspraktijk.

Zo kan het bij de voeging ad informandum-praktijk van meerwaarde zijn.<sup>46</sup> Omdat de Hoge Raad heeft bepaald dat de strafrechter niet hoeft aan te geven welke invloed de gevoegde feiten hebben

41 Kamerstukken II, vergaderjaar 1917-1918, 77, nrs. 1-3.

42 Bijvoorbeeld: Schoep, p. 167 e.v..

43 Hoge Raad 20 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL6724 (RvdW 2010/600).

44 Hoge Raad 25 februari 1947, NJ 1947, 161, met noot Pompe (Goldflake).

45 Schoep, p. 170.

46 Franken, Handboek Strafzaken, onderdeel 66.2.

gehad op de strafmaat,<sup>47</sup> kan het voorkomen dat het verband tussen de straf en het ten laste gelegde ter ver verwijderd is. Het verbazingscriterium stelt in dat geval een uiterste grens.

Voorgaande betekent echter niet dat de ontwikkeling van de motiveringsplicht in de rechtspraak sinds die tijd geheel heeft stilgestaan. Zo vond de Hoge Raad in 1974 een standaardmotivering door het hof niet op zijn plaats in een casus waarin het hof een aanmerkelijk hogere straf oplegde dan de rechtbank, terwijl de verdachte voor het hof een uitgebreid strafmaatverweer had aangedragen waaraan het hof stilzwijgend voorbij was gegaan.<sup>48</sup> Deze uitspraak heeft navolging gevonden met als gevolg dat aangenomen werd dat de combinatie van een strafmaatverweer en een forse strafverzwaring in hoger beroep een nadere motiveringsplicht met zich brengt.<sup>49</sup> Ook als er geen hogere straf wordt opgelegd, geldt volgens de Hoge Raad in sommige gevallen een uitgebreidere motiveringsplicht als een strafmaatverweer is gevoerd.<sup>50</sup> Overigens lijkt voormelde jurisprudentie met betrekking tot de responsieplicht bij strafmaatverweren inmiddels neergelegd te zijn in artikel 359, lid 2, tweede volzin Sv ('uitdrukkelijk onderbouwde standpunten'; zie hierna onderdeel 7.3.3.3).

In sommige gevallen geldt echter bij een verhoging van de strafmaat ook een nadere motiveringsplicht zónder dat de verdachte een strafmaatverweer heeft gevoerd. Volgens de Hoge Raad komt deze eis met name in beeld wanneer de straf in hoger beroep aanmerkelijk is verhoogd.<sup>51</sup> Daarbij wordt opgemerkt dat de 'strafverhoging' vaak betrekking had op een ander, zwaarder straftype (bijvoorbeeld een vrijheidsbenemende straf in plaats van een geldboete) of op het opleggen van een onvoorwaardelijke in plaats van een (deels) voorwaardelijke straf.

Voormelde nadere motiveringsplicht – die soms ook betrekking kan hebben op de aannemelijkheid, waardering en/of weging van strafbeïnvloedende factoren – laat zich moeilijk vergelijken met het fiscale bestuurlijke boeterecht. Verhoging van de boete na bezwaar is immers niet mogelijk vanwege het verbod op reformatio.

47 Hoge Raad 7 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9632 (NJ 1986, 496).

48 Hoge Raad 18 juni 1974, ECLI:NL:HR:1974:AB5208; NJ 1974, 452 (Persoonlijke omstandigheden), met noot Van Veen.

49 Keulen/Knigge, p. 606.

50 Hoge Raad 19 februari 1980, ECLI:NL:HR:1980:AC8619 (NJ 1980, 398), Hoge Raad 24 juni 1980, ECLI:NL:HR:1980:AC6933 (NJ 1980, 636), Hoge Raad 15 december 1981, ECLI:NL:HR:1981:AC7433 (NJ 1982, 324) en Hoge Raad 4 mei 1982, ECLI:NL:HR:1982:AB8742 (NJ 1982, 639). Deze uitspraken zien overigens voornamelijk op verweren tegen de opgelegde ontzegging van de rijbevoegdheid.

51 Zie bijvoorbeeld: Hoge Raad 7 december 1976, ECLI:NL:HR:1976:AB4095 (NJ 1977, 82, met noot Van Veen), Hoge Raad 10 mei 1977, ECLI:NL:HR:1977:AC1425 (NJ 1978, 300), Hoge Raad 29 mei 1979, ECLI:NL:HR:1979:AC6604 (NJ 1979, 462) en Hoge Raad 26 februari 1980, ECLI:NL:HR:1980:AC6830 (NJ 1980, 434). Niet elke vorm van strafverzwaring hoeft bij een standaardmotivering tot een motiveringsgebrek te leiden: Hoge Raad 8 april 1986, ECLI:NL:HR:1986:AC0308 (NJ 1986, 614, met noot Van Veen).

## 7.3.3.2 Vermelding van de vordering van de OvJ (artikel 359, lid 1 Sv)

Sinds 1 januari 2005 – de inwerkingtredingsdatum van de wet Aanpassing eisen motivering bewezenverklaring bekende verdachte<sup>52</sup> – schrijft het eerste lid van artikel 359 Sv voor dat in het vonnis, naast het ten laste gelegde, ook de vordering van de OvJ moet worden opgenomen. Deze uitbreiding is bij amendement aan genoemd wetsvoorstel toegevoegd in het kader van het aanscherpen van de motiveringsplicht van de rechter bij afwijkingen van door de verdachte of OvJ ter terechtzitting aangedragen 'uitdrukkelijk onderbouwde standpunten' (zie hierna onderdeel 7.3.3.3).<sup>53</sup> Uitgangspunt van deze wetwijziging was volgens de Minister van Justitie dat 'de richting ingeslagen wordt naar een stelsel dat zich voor wat betreft de motivering van de beslissing meer richt op wat procespartijen naar voren brengen en wat hen verdeeld houdt'.<sup>54</sup> Of zoals A-G Wortel het verwoordt: 'De vermelding van de vordering van de officier van justitie in het eerste lid van art. 359 Sv dient derhalve het doel dat een rechterlijke uitspraak zichtbaar maakt welke verschillen zijn opgetreden tussen de standpunten van het Openbaar Ministerie en die van de rechter, en waarin de verklaring van deze verschillen kan worden gevonden'.<sup>55</sup>

De vordering van de OvJ zal, als in zijn ogen sprake is van strafbeïnvloedende omstandigheden die van invloed zijn op de hoogte van de strafeis, een motivering moeten bevatten over strafbeïnvloedende factoren. Deze motivering maakt vervolgens onderdeel uit van het vonnis van de strafrechter, omdat hij de plicht heeft de vordering van de OvJ in zijn vonnis op te nemen.<sup>56</sup> Dit betekent dat de motivering van de vordering in zekere zin 'doorwerkt' naar de motivering van het vonnis, ook daar wat het de straftoemeting betreft.

Als bijvoorbeeld de rechter de OvJ volledig volgt in zijn vordering en de verdachte voert geen verweer, dan neemt de rechter de motivering van de strafmaat als het ware over van de OvJ. In zoverre strekt de verplichting om de vordering van de OvJ in het vonnis op te nemen voor wat betreft de motiveringsvereisten dus verder dan hetgeen hiervoor over het *doel* hiervan is vermeld.

Het fiscale bestuurlijke boeterecht kent overigens een enigszins vergelijkbaar fenomeen. In sommige gevallen kan de inspecteur namelijk ter motivering van de vergrijpboetebeschikking volstaan met een verwijzing naar het eerder toegezonden boeterapport (zie paragraaf 11, lid 2 BBBB).

52 Voluit: Wijziging van het Wetboek van Strafvordering strekkende tot aanpassing van de eisen te stellen aan de motivering van de bewezenverklaring bij een bekende verdachte (Wet van 10 november 2004, Stb. 2004, 580; inwerkingtreding: Stb. 2004, 641).

53 Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 255, nr. 8.

54 Kamerstukken I, vergaderjaar 2004-2005, 29 255, C, p. 1.

55 ECLI:NL:PHR:2006:AX7486, onderdeel 5.

56 Volgens de Hoge Raad kan overigens niet volstaan worden met (slechts) de vermelding dat kennis is genomen van de vordering: Hoge Raad 3 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7487 (NJ 2006, 550).

### 7.3.3.3 Plicht tot gemotiveerde responsie

De verdachte die zich verweert tegen een (voorgenomen) straf, kan rekenen op een uitleg van de rechter als deze het verweer niet honoreert. Dit is gegrond op het algemene motiveringsbeginsel dat onder andere betrekking heeft op het bestendigen van het overheidsgezag. Degene die van overheidswege macht uitoefent, heeft een plicht om te onderbouwen waarom hij die macht in volle omvang blijft uitoefenen, ondanks inhoudelijk verzet.<sup>57</sup>

Hierna wordt ingegaan op de responsieplicht van de strafrechter met betrekking tot door de verdachte aangedragen 'uitdrukkelijk voorgedragen verweren' (hierna: uuv) en 'uitdrukkelijk onderbouwde standpunten' (hierna: uos), in het licht van de individuele straftoemeting. Beide hebben namelijk hun eigen plaats binnen het geheel van motiveringseisen.<sup>58</sup>

#### *Uitdrukkelijk voorgedragen verweren (uuv)*

In de eerste volzin van het tweede lid van artikel 359 Sv wordt voor de te motiveren beslissingen onder andere verwezen naar het derde lid van artikel 358 Sv. Deze laatste bepaling ziet op het vermelden in het vonnis van beslissingen op uuv's door de verdachte.<sup>59</sup> Dergelijke uuv's kunnen onder meer betrekking hebben op strafbeïnvloedende omstandigheden. Vandaar dat genoemde bepalingen eveneens relevant zijn voor de individuele straftoemeting.

Het bereik van artikel 358, lid 3 Sv is echter begrensd.<sup>60</sup> Vermoedelijk ziet de tekst van de bepaling alleen op 'een door de wet bepaaldelijk aangewezen strafverminderinggrond'.<sup>61</sup> Daarbij moet gedacht worden aan specifieke delicten met een ingekapselde strafverminderinggrond (zoals artikel 259 Sr), delictsbestanddelen die een strafvermindering inhouden (artikel 293 Sr) en de voortgezette handeling van artikel 56 Sr.<sup>62</sup> Ook artikel 44a Sr – strafvermindering in ruil voor belastende

57 Vgl. Corstens/Borgers, XVI.6.

58 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 27 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BS1708 (NJ 2011, 518, met noot Reijntjes).

59 Om dat te bewerkstelligen, zal de raadsman van de verdachte moeten zorgdragen voor vermelding van het verweer in zijn pleitnota (en daarvan aantekening verzoeken in het proces-verbaal). Ook kan hij verzoeken om aantekening in het proces-verbaal te verzoeken van een mondeling strafmaatverweer, onder vermelding van de relevante feiten en omstandigheden (Hoge Raad 22 april 1997, ECLI:NL:HR:1998:ZD0692; NJ 1998, 52).

60 Schoep, T&C Sv, artikel 358, aantekening 4, onderdeel d.

61 A.J.A van Dorst, 'Cassatie in strafzaken (Studiepockets Strafrecht nr. 9)', 2015/7.4.4, Kluwer. Van Dorst verwijst daarbij naar een uitspraak van de Hoge Raad van 23 oktober 1979, DD 80.032, waarin geoordeeld werd dat verminderde toerekeningsvatbaarheid geen verweer in de zin van artikel 358, lid 3 Sv vormde.

62 Ook sommige gevallen van samenloop zouden mijns inziens kunnen kwalificeren als wettelijke strafverminderinggrond, evenals bepaalde vormverzuimen op grond van artikel 359a, lid 1, letter a Sv.

verklaringen tegen andere verdachten – kan als een strafvermindingsgrond in de zin van artikel 358, lid 3 Sv worden aangemerkt (vgl. artikel 359, lid 4 Sv).<sup>63</sup>

Artikel 358, lid 3 Sv ziet dus niet op strafmaatverweren die *niet* hun grond vinden in de strafwetgeving, zoals bepaalde persoonlijke omstandigheden. Dergelijke verweren vallen wellicht onder de werking van artikel 359, lid 2, tweede volzin Sv, maar dat kan alleen als sprake is van een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt (uos) én als er door de rechter van dit standpunt wordt afgeweken. Dit betekent dus dat als de rechter tegemoetkomt aan een door de verdachte aangevoerd uitdrukkelijk onderbouwd, niet-wettelijk strafmaatverweer, dat hij én niet gehouden is een beslissing over dit verweer in zijn vonnis op te nemen (het is immers geen artikel 358, lid 3 Sv-verweer) én dit ook niet hoeft te motiveren op grond van artikel 359, lid 2, tweede volzin Sv. Misschien dat in dergelijke gevallen toch op grond van andere motiveringsvereisten een *motivering* vereist is, maar het doet mijns inziens dan toch vreemd aan dat het vonnis geen *beslissing* over deze verweren in het vonnis hoeft te vermelden.

#### *Uvv's met betrekking tot strafverzwarende omstandigheden*

Hiervoor is ingegaan op verweren inzake strafverminderende omstandigheden. Verweren van de verdachte kunnen echter ook betrekking hebben op strafverzwarende omstandigheden. Als dergelijke omstandigheden betrekking hebben op *wettelijke* strafverzwaringsgronden, dan zal de OvJ deze ten laste moeten leggen. Verweert een verdachte zich hiertegen, dan is sprake van een bewijsverweer dat niet onder de werking van artikel 358, lid 3 Sv valt. Is de strafverzwaring gebaseerd op een *niet-wettelijke* strafverzwaringsgrond, dan zal deze strafverzwaring over het algemeen moeten blijken uit het requisitoir en/of de te vorderen straf van de OvJ. Verweren tegen dergelijke, niet-wettelijke strafverzwarende omstandigheden zijn strafmaatverweren die eveneens niet door artikel 358, lid 3 Sv worden bestreken. Kortom, de rechter is dus niet op grond van artikel 359, lid 2 Sv jo. 358, lid 3 Sv gehouden een gemotiveerde beslissing in zijn vonnis op te nemen omtrent een gevoerd verweer inzake een strafverzwarende omstandigheid.

#### *Uitdrukkelijk onderbouwde standpunten (uos)*

Hiervoor werd al kort gerefereerd aan het arrest van de Hoge Raad van 18 juni 1974.<sup>64</sup> Dit arrest vormt een belangrijk omslagpunt in de reikwijdte van de motiverings- en responsieplicht van de rechter op het gebied van de strafoplegging en -toemeting.<sup>65</sup> Vóór die tijd nam de Hoge Raad over het algemeen genoegen met een standaardmotivering. Maar in de casus van genoemd arrest – het hof was niet ingegaan op een uitgebreid strafmaatverweer van verdachte en had daarnaast een

<sup>63</sup> Schoep noemt daarnaast ook nog de overschrijding van de redelijke termijn (Schoep, T&C Sv, artikel 358, aantekening 4, onderdeel d). Zie daarover Hoge Raad 7 juni 2006, r.o. 3.3, ECLI:NL:HR:2006:AW2430 (NJ 2006, 330).

<sup>64</sup> Hoge Raad 18 juni 1974, NJ 1974, 452 (Persoonlijke omstandigheden), met noot Van Veen.

<sup>65</sup> Schoep, p. 171.

aanmerkelijk hogere straf opgelegd dan de rechter in eerste aanleg – vond de Hoge Raad een standaardmotivering toch echt te karig.

Na het arrest van 18 juni 1974 heeft de Hoge Raad zich verschillende malen uitgelaten over de aangescherpte motiveringsplicht met betrekking tot strafmaatverweren. Zo mocht de rechter niet ongemotiveerd voorbij gaan aan het verweer van de verdachte dat een onvoorwaardelijke ontzegging van de rijbevoegdheid zou leiden tot zijn ontslag (de verdachte was vertegenwoordiger van beroep).<sup>66</sup> Ook had het hof in moeten gaan op het beroep van de raadsman van verdachte om 'uiterste clementie' te betrachten gezien de bevindingen volgens een psychiatrisch onderzoeksrapport.<sup>67</sup> Daarnaast moest de rechter de verwerping van een draagkrachtverweer onderbouwen wanneer bij verbeurdverklaring de waarde van de verbeurdverklaarde goederen hiertoe aanleiding gaf.<sup>68</sup> En in een geval waarin een vrijheidsbenemende straf mede tot gevolg zou hebben dat de verdachte het land moest verlaten, werd eveneens van de rechter een onderbouwing verwacht toen hij voorbij ging aan dit verweer.<sup>69</sup>

De aangescherpte motiveringsplicht die zich in deze rechtspraak ontwikkelde, valt heden ten dage grotendeels onder het bereik van artikel 359 Sv. Op 1 januari 2005 is namelijk bij amendement de volgende zin toegevoegd aan het tweede lid van artikel 359 Sv: 'Het vonnis geeft, indien de beslissing afwijkt van door de verdachte dan wel door de officier van justitie uitdrukkelijk onderbouwde standpunten, in het bijzonder de redenen op die daartoe hebben geleid.' Deze uitbreiding van de motiveringsplicht heeft ook betrekking op strafmaatverweren, althans voor zover deze aan te merken zijn als 'uitdrukkelijk onderbouwde' standpunten.

Dit zou als een beperking van de in de rechtspraak ontwikkelde motiveringsplicht kunnen worden opgevat. Gezien doel en strekking van de wetswijziging – het gaat om een *uitbreiding* van de motiveringsplicht – mag echter aangenomen worden dat de rechtspraak van de Hoge Raad van vóór de wetswijziging van toepassing blijft.<sup>70</sup> Met andere woorden, de verweren die vóór 1 januari 2005 om een gemotiveerde verwerping vroegen, worden vermoed 'uitdrukkelijk onderbouwde standpunten' in de zin van de tweede volzin van het tweede lid van artikel 359 Sv te zijn.

66 Hoge Raad 26 juni 1979, ECLI:NL:HR:1979:AC6635 (NJ 1979, 617). Vergelijk NJ 1981, 162 (Hoge Raad 18 november 1980, ECLI:NL:HR:1980:AC7038), alwaar de verdachte opwierp dat een onvoorwaardelijke vrijheidsstraf tot gevolg zou hebben dat hij zijn pas geopende café zou moeten sluiten waardoor hij in financiële problemen zou geraken.

67 Hoge Raad 16 maart 1982, ECLI:NL:HR:1982:AH8632 (NJ 1982, 507). Een 'kaal' verweer om uiterste clementie behoefde echter niet gemotiveerd te worden verworpen (zie Hoge Raad 6 december 1983, ECLI:NL:HR:1983:AB9590 (NJ 1984, 442, Damrak).

68 Hoge Raad 23 november 1982, ECLI:NL:HR:1982:AC7785 (NJ 1983, 390). In deze zaak was de maximale straf f 50, terwijl de verbeurdverklaarde geluidsapparatuur vermoedelijk f 3000 waard was. Vergelijk Hoge Raad 24 november 1987, NJ 1988, 931, waarin een draagkrachtverweer werd gevoerd tegen een geldboete van f 20.000 en een verbeurdverklaring van apparatuur ter waarde van f 90.000.

69 Hoge Raad 8 oktober 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZD0542 (NJ 1997, 45).

70 Keulen/Knigge, p. 610.



In zijn arrest van 11 april 2006 heeft de Hoge Raad zich voor het eerst uitgelaten over de motiveringsplicht met betrekking tot verwerping van uitdrukkelijk onderbouwde standpunten, waarbij een aantal belangrijke piketpalen geslagen is.<sup>71</sup>

Allereerst gaat de Hoge Raad in op de reikwijdte van de nieuwe bepaling, nadat de totstandkomingsgeschiedenis is belicht: 'Voorts moeten nu ook de bewijsbeslissing en de beslissing over de oplegging van straf en/of maatregel nader worden gemotiveerd, indien de rechter daarbij afwijkt van door of namens de verdachte dan wel door het openbaar ministerie "uitdrukkelijk onderbouwde standpunten"'. De Hoge Raad benadrukt daarbij dat het gaat om een *nadere* motiveringsplicht, indien en voor zover op grond van de overige leden van artikel 359 Sv en artikel 359a Sv reeds een motiveringsplicht geldt.

Daarna belicht de Hoge Raad de term "uitdrukkelijk onderbouwde standpunten". Na de constatering dat de wet en de wetsgeschiedenis geen toelichting geeft op deze term en hoe deze zich verhoudt tot het begrip "verweren" (vgl. artikel 358, lid 3 Sv), oordeelt de Hoge Raad als volgt:

*"[...] Op grond van de door de wetgever gebezigde woorden "uitdrukkelijk onderbouwde standpunten" moet evenwel worden aangenomen dat niet ieder ter terechtzitting ingenomen standpunt bij niet-aanvaarding noopt tot een nadere motivering. Tevens moet op grond van die bewoordingen worden aangenomen dat de verdachte of zijn raadsman dan wel het openbaar ministerie, wil het ingenomen standpunt de - uiteindelijk in cassatie te toetsen - verplichting tot beantwoording scheppen, zijn standpunt duidelijk, door argumenten geschraagd en voorzien van een ondubbelzinnige conclusie ten overstaan van de feitenrechter naar voren dient te brengen.[...]"*<sup>72</sup>

De Hoge Raad legt de lat voor een uitspraak dus behoorlijk hoog. Daar komt bij dat het aanvoeren van een dergelijk standpunt eveneens niet geheel vormvrij is: net als bij uitspraken is het namelijk de verantwoordelijkheid van de partij die het standpunt aandraagt dat het schriftelijk wordt vastgelegd.<sup>73</sup>

Als laatste besteedt de Hoge Raad aandacht aan de omvang van de motiveringsplicht bij verwerping van uitdrukkelijk onderbouwde standpunten. In rechtsoverweging 3.8.4 wordt daartoe bij wijze van samenvatting de volgende opsomming gegeven van gevallen waarin de nadere motiveringsplicht al dan niet van toepassing is:

*"a. dat de motiveringsplicht slechts geldt bij de niet-aanvaarding van een ter terechtzitting ingenomen en "uitdrukkelijk onderbouwd standpunt";*

<sup>71</sup> Hoge Raad 11 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU9130 (Hennepkwekerij); NJ 2006, 393, met noot Buruma.

<sup>72</sup> R.o. 3.7.1.

<sup>73</sup> R.o. 3.7.2. Dit voorschrift wordt vrij strikt door de Hoge Raad gehanteerd; zie o.a. Hoge Raad 9 februari 2010 (ECLI:NL:HR:2010:BK6926) en voorafgaande, andersluidende conclusie van A-G Vellinga. Overigens is ook het OM gehouden aan de formele eisen omtrent het stellen van uitdrukkelijk onderbouwde standpunten (Hoge Raad 7 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2774, NJ 2009, 94, met noot Borgers). Zo kan de A-G bij het hof niet volstaan met een kale verwijzing naar hetgeen in eerste aanleg is aangevoerd door de Ovj.

- b. dat de motiveringsplicht niet geldt indien in de einduitspraak niet wezenlijk wordt afgeweken van zo een standpunt. Dat kan zich voordoen in het geval van een afwijking van de eis van het openbaar ministerie of het standpunt van de verdediging ter zake van de strafoplegging, welke afwijking van beperkt belang is;
- c. dat de omvang van de motiveringsplicht afhankelijk is van de aard van het onderwerp en de mate waarin wordt afgeweken van het ingenomen standpunt.[...];
- d. dat de motiveringsplicht niet zo ver gaat dat bij de niet-aanvaarding van een "uitdrukkelijk onderbouwd standpunt" op ieder detail van de argumentatie moet worden ingegaan."<sup>74</sup>

Het voorgaande gezien, zijn er nogal wat situaties waarin de nadere motiveringsplicht van de tweede volzin van het tweede lid van artikel 359 Sv niet opgaat. Ook hier lijkt de Hoge Raad dus een vrij strenge lijn te hanteren.<sup>75</sup> De vraag die dan opkomt, is hoe deze eisen uitwerken voor de motiveringsplicht bij de verwerping van strafmaatverweren.

#### *Uitspraken en strafmaatverweren*

In zijn conclusie voorafgaand aan Hoge Raad 17 maart 2015 geeft A-G Bleichrodt zijn visie over de rechtspraak die tot dan toe gewezen is met betrekking tot uitdrukkelijk onderbouwde standpunten in de sfeer van de straftoemeting:

*"Bij de beoordeling of een standpunt noopt tot een antwoord komt aldus betekenis toe aan de aard van het aan de orde gestelde onderwerp alsmede aan de inhoud en indringendheid van de aangevoerde argumenten. Algemene richtsnoeren zijn moeilijk te geven, gelet op de vele uiteenlopende situaties die zich kunnen voordoen. Niettemin kan aan de hand van de gevallen die zich in de rechtspraak hebben voorgedaan over de wijze van inkleding van een standpunt als bedoeld in art. 359, tweede lid, tweede volzin, Sv ten aanzien van de straftoemeting wel iets meer worden gezegd. Een basisvereiste is dat het aangevoerde duidelijk is. Als gegist moet worden naar de bedoeling van degene die het standpunt inneemt, is aan dit vereiste niet voldaan. Betekenis komt ook toe aan de op het spel staande belangen. Daarbij is de mate van indringendheid waarin die belangen voor het voetlicht worden gebracht van belang. Hoewel ik in het algemeen niet pleeg te pleiten voor het op ongenueanceerde wijze naar voren brengen van standpunten, volgt uit de rechtspraak dat het omkleeden van een standpunt met voorbehouden ("mogelijke vreemdelingenrechtelijke consequenties") kan bijdragen aan het oordeel dat geen sprake is van een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt. De mate waarin de argumentatie wordt gespecificeerd komt in dezen ook betekenis toe. Dat geldt naar mijn mening ook voor de aan het standpunt verbonden conclusie en het verband dat wordt gelegd tussen de conclusie en de daaraan voorafgaande argumentatie. Een algemeen verzoek tot het matigen van de straf op basis van persoonlijke omstandigheden van de verdachte zal in dit verband in de regel niet behoeven te worden aangemerkt als een standpunt dat noopt tot een antwoord. Bij de mate van indringendheid van de naar voren gebrachte conclusie past evenwel een kanttekening. De vierde vraag van art. 350 Sv verschilt in zoverre van de andere vragen van het beslissingsmodel van de artikelen 348 en 350 Sv, dat deze niet met een enkel 'ja' of 'nee' beantwoord kan worden. De rechter heeft een ruime mate van vrijheid te bepalen welke straf of maatregel hij passend en geboden acht. Deze straftoemetingsvrijheid heeft gevolgen voor de stelligheid waarmee een conclusie kan worden verwoord. Wil de verdediging voorkomen dat een vrijheidsbenemende straf wordt opgelegd, dan zal zij in de regel niet aanvoeren dat de conclusie is dat geen vrijheidsbenemende straf kan worden opgelegd, maar zal zij de rechter verzoeken een andere dan een vrijheidsbenemende straf op te leggen. Een dergelijk verzoek staat er op*

<sup>74</sup> R.o. 3.8.4.

<sup>75</sup> Zo is Mevis, p. 620-621, behoorlijk kritisch over de wetgever en de rechtspraak omtrent uitdrukkelijk onderbouwde standpunten.

*zichzelf niet aan in de weg dat sprake is van een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt als bedoeld in art. 359, tweede lid, tweede volzin, Sv.*<sup>76</sup>

Aan de hand van deze overwegingen van A-G Bleichrodt kunnen – samenvattend – de volgende uitgangspunten worden geformuleerd voor de beoordeling of een strafmaatverweer als een uos kan worden aangemerkt:

- duidelijkheid van het verweer;
- mate van indringendheid van de belangen;
- mate van specificatie van de argumenten;
- duidelijkheid van het verband tussen de gespecificeerde argumenten en de conclusies;
- mate van specificatie en indringendheid van de (ondubbelzinnige) conclusies.

In de rechtspraak is overigens maar een beperkt aantal uitspraken te vinden waarin een geslaagd beroep op een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt bij de straftoemeting is gedaan. Daarbij ging het onder meer voor wat betreft de strafoplegging in een paar gevallen voor de Hoge Raad om het niet-responderen op de naar voren gebrachte vreemdelingenrechtelijke gevolgen (zoals uitzetting of ongewenst-verklaring) van een gevangenisstraf die (deels) onvoorwaardelijk wordt opgelegd.<sup>77</sup>

Ook vond de Hoge Raad het ontoelaatbaar dat het hof een geldboete aan een rechtspersoon oplegde van € 97.500, terwijl voorbij werd gegaan aan het voorstel van de raadsman van verdachte om artikel 9a Sr (schuldigverklaring zonder straf) toe te passen. De uitgebreide toelichting op dit voorstel – onder meer: de feitelijk leidinggever heeft zijn 100 uren taakstraf voor het gebeuren reeds verricht, waarbij de proeftijd van de voorwaardelijke straf (6 maanden) zonder herhaling van het laakbare gedrag is verstreken en de samenhangende ontnemingsprocedure is tot een einde gekomen – kon volgens de Hoge Raad ‘bezwaarlijk anders worden verstaan dan als een standpunt dat duidelijk, door argumenten geschraagd en voorzien van een ondubbelzinnige conclusie ten overstaan van het Hof naar voren is gebracht’.<sup>78</sup> Het betreft dus een betrekkelijk marginale toets die de Hoge Raad aan de dag legt.

Een ander geval betreft de casus van Hoge Raad 25 november 2014.<sup>79</sup> Hierin beriep de verdediging zich voor het hof, nadat het de vordering van de A-G van een onvoorwaardelijke gevangenisstraf had gehoord, op een aantal persoonlijke omstandigheden: de verdachte komt terug van een verslaving, hij is nu een half jaar clean en hij woont zelfstandig in een eigen woning. Ook doet de verdachte het volgens zijn raadsman nu goed; een onvoorwaardelijke gevangenisstraf zou deze positieve ontwikkeling juist doorkruisen. Uiteindelijk stelt de raadsman voor om de gevangenisstraf geheel voorwaardelijk op te leggen met daarnaast een geldboete die

<sup>76</sup> ECLI:NL:PHR:2014:2378, overweging 23.

<sup>77</sup> Voorbeelden: Hoge Raad 15 mei 2012 (ECLI:NL:HR:2012:BW5162, RvdW 2012/742) en Hoge Raad 25 september 2012 (ECLI:NL:HR:2012:BX4987, RvdW 2012/1195). Zie ook Verschaeren/Peeters, Strafbld, juli 2013.

<sup>78</sup> Hoge Raad 28 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BT1816 (NJ 2012, 640, met noot Schalken).

<sup>79</sup> Hoge Raad 25 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3376 (NJ 2015/7, met noot redactie).

eventueel in termijnen betaald zou kunnen worden. De Hoge Raad merkt dit gehele verweer aan als een uos. Aangezien het hof de door de politierechter opgelegde onvoorwaardelijke gevangenisstraf van 2 weken heeft bevestigd, concludeert de Hoge Raad dat het hof van het betreffende verweer is afgeweken waarvoor het geen motivering heeft gegeven met als gevolg nietigheid van het vonnis.

Maar bij het stellen van strafverminderende persoonlijke omstandigheden kan het soms ook anders uitpakken. In een arrest van de Hoge Raad van 17 maart 2015 kwam de verdediging eveneens met een uitgebreid relaas aan persoonlijke, strafverminderende omstandigheden (ziekte (longpatiënt), de lengte en impact van de voorlopige hechtenis en de vreemdelingenbewaring en uitzetting naar Marokko).<sup>80</sup> De Hoge Raad kwam echter nu – anders dan Advocaat-Generaal Bleichrodt (zie hiervoor zijn conclusie t.a.p.) – tot het oordeel dat geen sprake was van een uos:

*“Kennelijk en niet onbegrijpelijk heeft het Hof het aangevoerde enkel opgevat als een algemeen verzoek tot matigen van de straf op basis van persoonlijke omstandigheden. Het Hof behoeft de waardering van de bij de strafoplegging in aanmerking genomen factoren, waaronder de persoonlijke omstandigheden, niet (nader) te motiveren.”<sup>81</sup>*

En deze laatste overweging is weer in lijn met eerdere uitspraken van de Hoge Raad met betrekking tot het in aanmerking nemen en waarderen van strafbepalende factoren. Met andere woorden, als de door de verdachte aangevoerde persoonlijke omstandigheden niet als een uos kunnen worden aangemerkt, dan geldt niet alleen de *nadere* motiveringsplicht van 359, lid 2, tweede volzin Sv niet. Ook de overige *algemene* motiveringsverplichtingen van de artikelen 358 en 359 Sv nopen in dat geval niet tot een uitleg of onderbouwing van de zijde van de rechter.

Overigens is een verdachte niet altijd beter af met het etiketteren als uos van een strafmaatverweer. Wil de nadere motiveringsplicht in beeld komen, dan zal het verweer moeten zijn verworpen. Maar de verwerping volgt (uiteraard) niet altijd even duidelijk uit het te beoordelen vonnis. Dat betekent dat de rechter die zich over het eventuele motiveringsgebrek moet uitlaten, in voorkomende gevallen een inschatting moet maken van wat de rechter in eerdere instantie heeft bedoeld. Dat dit tot vreemde situaties kan leiden, volgt bijvoorbeeld uit de casus van Hoge Raad 14 november 2006.<sup>82</sup> In deze zaak had de verdediging voor het hof de *strafverminderende* omstandigheid aangevoerd dat de verdachte – het ging om het feitelijk leidinggeven aan een uitzendbedrijf dat belastingfraude had gepleegd – slechts een beperkte rol had in de administratieve fraude; hij had vertrouwd op de kennis en kunde van anderen. De Hoge Raad merkte dit verweer aan als een uos en vond uiteindelijk een voldoende gemotiveerde verwerping in de volgende overweging van het hof met een – naar mijn mening – overduidelijke *strafverzwarende* lading: ‘Verdachte verschuilt zich meermalen achter het standpunt dat hij zelf niet kundig genoeg was voor het verwerken van de loonadministratie en dat hij derhalve zich niet schuldig acht aan de hem tenlastegelegde feiten [...]’. Nu de Hoge Raad hier zelf een causaal verband veronderstelt tussen het strafverminderende verweer van de verdachte en de strafverzwarende uitleg die het hof

<sup>80</sup> Hoge Raad 17 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:642 (NJ 2015, 225, met noot Vellinga-Schootstra).

<sup>81</sup> Hoge Raad 17 maart 2015, r.o. 3.6., ECLI:NL:HR:2015:642 (NJ 2015, 225, met noot Vellinga-Schootstra). Anders: Conclusie van A-G Vellinga, ECLI:NL:PHR:2006:AU8913, overweging 20.

<sup>82</sup> Hoge Raad 14 november 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY0127 (NJ 2006, 631).

daar (blijkbaar) aan geeft, zou een nadere uitleg ten aanzien van een dergelijke 'omslag' naar mijn mening te prefereren zijn.

#### *Door OM ingenomen uos t.a.v. strafbeïnvloedende omstandigheden*

Hiervoor is de invloed van de uos-regeling op strafmaatverweren van de zijde van de verdachte en diens raadsman belicht. De uos-regeling ziet echter niet alleen op verweren door de verdachte, maar kan ook betrekking hebben op het betoog van het OM. Voor wat betreft de vordering van het OM heeft de Hoge Raad niettemin een belangrijke beperking aangebracht op de responsieplicht van de rechter:

*"Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, moet worden aangenomen dat de enkele, op de voet van art. 311, eerste lid, Sv overgelegde vordering van het openbaar ministerie niet oplevert een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt in de zin van art. 359, tweede lid, Sv.*

*Afwijking van die enkele vordering behoeft derhalve niet op grond van laatstgemeld artikellid nader te worden gemotiveerd. Dit neemt niet weg dat zich het geval kan voordoen dat de door de rechter opgelegde straf in die mate afwijkt van de door het openbaar ministerie gevorderde straf dat de strafoplegging zonder opgave van de redenen die tot die afwijking hebben geleid, onbegrijpelijk zou zijn."*<sup>83</sup>

Eventuele strafbeïnvloedende omstandigheden die onderdeel uitmaken van de vordering van het OM vallen dus buiten het bereik van de uos-regeling.<sup>84</sup> Alleen wanneer de door de rechter opgelegde straf in verhouding tot de gevorderde straf onbegrijpelijk is, kan in bepaalde gevallen een nadere motiveringsplicht worden aangenomen. Het algemene verbazingscriterium uit het Goldflake-arrest wordt hier dus als het ware toegepast op de verhouding tussen de strafeis en de opgelegde straf.

#### *Resumé uos en strafmaatverweren*

De nadere motiveringsplicht van de tweede volzin van het tweede lid van artikel 359 Sv is slechts van gering belang voor de straftoemeting. Dit wordt enerzijds veroorzaakt door de genoemde ontwikkelingen in de rechtspraak en anderzijds is het het (noodzakelijke) gevolg van de vrijheid die de rechter nu eenmaal heeft bij individuele straftoemeting.<sup>85</sup> Deze vrijheid heeft namelijk tot gevolg dat de rechter niet gehouden is de factoren te benoemen die hij bij de strafoplegging heeft betrokken (NJ 2010, 393). Ook hoeft hij niet in te gaan op de waardering van die factoren (NJ 2015, 225/227). Deze, naar mijn mening enigszins terughoudende, opstelling viel ook reeds te lezen in het standaardarrest over uos (NJ 2006, 393), waarin de Hoge Raad aangaf dat bij de verwerping van een uos niet op ieder detail van de argumentatie ingegaan hoeft te worden.

#### *Verweren tijdens de fiscale zienswijze- en bezwaarprocedure*

De belastingplichtige kan zich net als de verdachte in het strafrecht uiteraard verweren tegen de (voorgenomen) boetebeschikking en eventuele strafbeïnvloe-

<sup>83</sup> Hoge Raad 3 oktober 2006, r.o. 3.5.4, ECLI:NL:HR:2006:AX5479 (NJ 2006, 549).

<sup>84</sup> Wellicht dat een uitgeschreven requisitoir dat aan het proces-verbaal van de zitting is gehecht wel een uos oplevert: De Lange/Mevis, DD 2007/15.

<sup>85</sup> Zie ook Schalken in zijn noot (NJ 2011, 360) bij Hoge Raad 26 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6467.

dende omstandigheden. Het eerste aangewezen moment voor het voeren van dergelijke verweren bij fiscale vergrijpboeten is de zienswijzeprocedure van artikel 5:50 jo. artikel 5:53 Awb. In paragraaf 12 van het BBBB – dat invulling geeft aan de kennisgevingsverplichting – is in het vierde lid het volgende te lezen: “De bedoeling van de verplichte kennisgeving is de belanghebbende in staat te stellen gemotiveerde verweren tegen de voorgenomen vergrijpboete aan te voeren”.

De vraag is of met de term ‘verweren’ ook op strafmaatverweren wordt gedoeld. Hoewel de rest van de tekst van paragraaf 12 BBBB doet vermoeden dat men vooral het oog had op verweren ten aanzien van de schuldgradatie, ben ik van mening dat de betreffende zinsnede in het vierde lid ook betrekking zou moeten hebben op strafmaatverweren. In het zesde lid van paragraaf 12 van het BBBB staat namelijk dat ‘de betwisting van de kennisgeving [...] tot een lagere boete [kan] leiden indien de opzet of grove schuld bewijsbaar is, maar de betwisting aanleiding geeft de boete op een lager bedrag vast te stellen’. Hieruit volgt dat de tijdens de betwisting door de belastingplichtige te voeren verweren tevens kunnen zien op de hoogte van de boete en daarmee dus ook op bepaalde strafbeïnvloedende omstandigheden.

Overigens zou de tekst van het vierde lid van paragraaf 12 – door de verwijzing naar ‘gemotiveerde verweren’ van de zijde van de belastingplichtige – aanleiding kunnen geven te veronderstellen dat het een eis stelt met betrekking tot de (mate van) motivering van strafmaatverweren. Dat lijkt mij onjuist. De term ‘gemotiveerde verweren’ moet naar mijn mening vooral gezien worden in de rechtsbeschermende context van genoemd lid; de kennisgeving moet immers de belastingplichtige ‘in staat stellen’ om inhoudelijk te reageren op de bevindingen van de inspecteur. De bepaling ziet dan ook vooral op de motivering van de kennisgeving en niet (direct) op de motivering van de verweren tegen die kennisgeving. Een vergelijking met een strafrechtelijk uvv of uos gaat dus niet op.

Uit paragraaf 12 van het BBBB volgt dus een zekere motiveringsplicht voor de kennisgeving met betrekking tot de strafmaat (zie ook hoofdstuk 5, onderdeel 5.3.1). Hoever deze motiveringseis reikt is niet met zekerheid te zeggen – de rechtspraak geeft hierover geen uitsluitsel, maar met het algemene motiveringsbeginsel voor ogen zou ik menen dat de inspecteur tenminste ertoe over zou moeten gaan om de voor hem kenbare en relevante strafbeïnvloedende omstandigheden in de kennisgeving op te nemen. Hierdoor kan de belastingplichtige zich inhoudelijk verdedigen tegen eventuele voorgenomen strafverzwarende omstandigheden. Ook kan hij strafverminderende omstandigheden naar voren brengen of de waardering die de inspecteur mogelijk aan dergelijke omstandigheden wenst toe te kennen, beargumenteerd betwisten.

Een andere vraag is of de inspecteur melding moet maken van hoe hij – in vergelijking met de responsieplicht van de strafrechter met betrekking tot een uvv of een uos – met eventuele strafmaatverweren van de belastingplichtige is omgegaan. Artikel 5:50 Awb geeft geen antwoord hierop; deze bepaling ziet slechts op het schriftelijk mededelen van het afzien van beboeting of van het alsnog voorleggen aan de OvJ (tweede lid, artikel 5:50 Awb). Dit betekent dat een eventuele responsieplicht ten aanzien van strafmaatverweren – voor zover deze in het bestuurlijke boeterecht

bestaat – afgeleid moet worden van de uitleg die de rechter geeft aan de motiveringsbepalingen met betrekking tot de boetebeschikking zelf of – indien het strafmaatverweer tijdens de bezwaarfase wordt gevoerd – de uitspraak op bezwaar.

In een casus voor Hof Leeuwarden kwam deze problematiek aan de orde. Een belastingplichtige had de motorrijtuigenbelasting ten bedrage van € 22 niet tijdig betaald en kreeg daarvoor een verzuimboete van € 45. Tijdens de bezwaarfase deed de belastingplichtige een beroep op een wanverhouding tussen de boete en de nageheven belasting, een beroep op een strafverminderende omstandigheid waaraan de inspecteur voorbij ging. Het hof oordeelde als volgt:

*“Belanghebbende betoogt dat de uitspraak op bezwaar in strijd met artikel 7:12 Awb onvoldoende is gemotiveerd, nu daarin niet bepaaldelijk is ingegaan op zijn in bezwaar aangevoerde argument dat de boete vanwege de wanverhouding in relatie tot de nageheven belasting, moet worden gematigd. Dit betoog slaagt. Uit 2.4 blijkt dat de Inspecteur in de uitspraak op bezwaar in het geheel niet is ingegaan op dit in bezwaar aangevoerde argument. Eerst in beroep is, ook door de Inspecteur, op belanghebbendes argument ingegaan. [...] Nu het motiveringsgebrek voor belanghebbende een reden was om beroep in te stellen, zal het Hof de Inspecteur veroordelen tot vergoeding van het griffierecht en de proceskosten.”<sup>86</sup>*

Uit deze uitspraak kan mijns inziens afgeleid worden dat de inspecteur een bepaalde responsieplicht heeft bij strafmaatverweren. Daarbij wordt opgemerkt dat het in deze zaak om een geautomatiseerd opgelegde verzuimboete ging, waardoor straftoemeting pas in de bezwaarfase aan de orde kan komen (zie paragraaf 6, lid 3 BBBB). Aangezien deze verlate straftoemeting bij geautomatiseerde verzuimbeboeting een correctiemechanisme is – een zeker fouterstel van de primaire boetebeschikking (zie hoofdstuk 4, onderdeel 4.4.4) – kan betoogd worden dat de motiveringsplicht eveneens betrekking heeft op de *primaire* boetebeschikking (althans bij het opleggen van handmatige verzuim- en vergrijpboeten) en dus ook op de eventuele responsieplicht bij een eventuele zienswijzeprocedure bij het opleggen van vergrijpboeten.

In deze casus werd aan het motiveringsgebrek door de bestuursrechter tegemoetgekomen door een veroordeling van de inspecteur tot vergoeding van griffierechten en proceskosten. Dat lijkt mij in geval van het verzaken van de responsieplicht bij strafmaatverweren voor de belastingplichtige het hoogst haalbare. Anders dan de wettelijke strafrechtelijke regeling – waar het Wetboek van Strafvordering in geval van een motiveringsgebrek nietigheid van het vonnis voorschrijft – leidt een motiveringsgebrek in het bestuurlijke boeterecht namelijk meestal niet tot vernietiging van het besluit, mits de boete in stand kan blijven. De bestuursrechter zal

<sup>86</sup> Hof Leeuwarden 24 juli 2012, r.o. 4.7, ECLI:NL:GHLEE:2012:BX2703 (NTFR 2012/2068, met noot Kerckhoffs; VN 2012/51.6, met noot redactie Kluwer). Overigens vond het hof de beslissing van de inspecteur om niet te matigen, juist. Daarom vernietigde het hof het besluit van de inspecteur niet.

veelal het motiveringsgebrek kunnen 'repareren' (vgl. artikel 6:22 Awb),<sup>87</sup> waardoor de belastingplichtige niet in zijn belangen is geschaad en vernietiging achterwege kan blijven.<sup>88</sup>

Op een ander punt is echter wel een gelijkenis tussen het bestuurlijke boeterecht en het strafrecht. Dat betreft het geval dat de motivering van de afwijzing van een strafmaatverweer soms 'ingelesen' kan worden in andere onderdelen van de beslissing. Een dergelijke geval deed zich voor in een uitspraak van 4 oktober 2011 van het College van Beroep voor bedrijfsleven. Belanghebbende had de Mededingingswet overtreden en daarvoor een forse boete gekregen. Tijdens de zienswijze-procedure betoogde zij dat zij recht had op vermindering van de boete, omdat zij had meegewerkt tijdens het onderzoek. Het college verwierp dit verweer, vanwege de omstandigheid dat de NMa in het sanctiebesluit in een bepaald onderdeel had overwogen dat belanghebbende 'in het kader van het onderzoek en het verdere verloop van de procedure geen verdergaande medewerking aan NMa heeft verleend dan waartoe zij op basis van de wet verplicht was'.<sup>89</sup> Met andere woorden, er was geen sprake van een motiveringsgebrek.

Een bijzonder fenomeen in het bestuursrecht betreft de zogeheten bestuurlijke lus van artikel 8:51a e.v. Awb. Op grond van deze bepaling kan de bestuursrechter het bestuursorgaan in de gelegenheid stellen een gebrek in het besluit te (laten) herstellen. Zo ook motiveringsgebreken op het terrein van de individuele straftoemeting. Hoewel deze werkwijze de gerechtelijke procedure verlengt en daarmee op gespannen voet kan staan met het uitgangspunt dat belastingplichtige niet te lang in onzekerheid moet verkeren (vgl. artikel 8:72a Awb), kan het in sommige gevallen uitkomst bieden.<sup>90</sup>

#### *Uitdrukkelijk onderbouwde standpunten in het fiscale bestuurlijke boeterecht*

Op 28 maart 2014 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad een arrest gewezen waarin in het kader van individuele straftoemeting van een fiscale boete eveneens werd gewezen op een door de belastingplichtige aan te voeren "uitdrukkelijk onderbouwd standpunt":

*"Wordt de beslissing van een bestuursorgaan over de hoogte van een boete aan het oordeel van de rechter onderworpen, dan dient deze zijn oordeel dienaangaande te vormen met inachtneming van de te zijnen overstaan aannemelijk geworden omstandigheden waarin de belanghebbende op dat moment verkeert, waaronder diens draagkracht. Hierbij verdient aantekening dat de rechter alleen naar*

87 Zie bijvoorbeeld: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 7 februari 2013, r.o. 2.11.4, ECLI:NL:RBZWB:2013:CA0864.

88 Zie Rechtbank Zwolle-Lelystad 30 juni 2008, ECLI:NL:RBZLY:2008:BD8995. In deze zaak kwam de rechtbank tot de conclusie dat het motiveringsgebrek met betrekking tot de boetebeschikking tot vernietiging van het besluit moest leiden, vanwege een foute vermelding van tijd en plaats van de overtreding. Aangezien deze gegevens van wezenlijk belang kunnen zijn voor het uitvaardigen van een boetebeschikking (vgl. artikel 5:9, letter a, Awb) is de vernietiging i.c. meer dan begrijpelijk, temeer daar het bestuursorgaan de fouten in de primaire beschikking niet (juist) heeft hersteld.

89 CBB 4 oktober 2011, r.o. 4.16.5 (ECLI:NL:CBB:2011:BT6521).

90 Zie bijvoorbeeld Rechtbank Rotterdam 28 juni 2012, ECLI:NL:RBROT:2012:BW9829.



*aanleiding van een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt ten aanzien van het ontbreken van draagkracht gehouden is om zijn uitspraak op dat punt van een nadere motivering te voorzien.”<sup>91</sup>*

Hoe deze uitspraak van de Hoge Raad moet worden geïnterpreteerd, is niet geheel duidelijk. De reikwijdte van het begrip “uitdrukkelijk onderbouwd standpunt” zal zich dan ook nader in de rechtspraak moeten uitkristalliseren.<sup>92</sup> Volgens Feteris – die als voorzitter deze uitspraak mede heeft gewezen – wordt met deze term echter nadrukkelijk verwezen naar de strafrechtelijke begrip “uitdrukkelijk onderbouwd standpunt”.<sup>93</sup> Aannemelijk is dus dat de bestuursrechter op enig moment te rade zal gaan bij de strafrechtelijke uitleg van wat onder een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt moet worden verstaan.

Wat naar mijn mening wel duidelijk volgt uit de tekst van de uitspraak, is dat deze zich slechts richt tot de bestuursrechter en niet tot de inspecteur. Dit betekent bijvoorbeeld dat een inspecteur bij niet-gemotiveerde verwerping van een strafmaatverweer zich niet kan verschuilen achter de redentie dat het verweer geen uitdrukkelijk onderbouwd standpunt inhoudt. Met andere woorden, de uitspraak van de Hoge Raad heeft geen invloed op de bestuursrechtelijke motiveringsvereisten zoals deze gelden tijdens de totstandkoming van het besluit en de heroverweging in bezwaar.<sup>94</sup>

#### 7.3.3.4 Motivering van bepaalde specifieke straffen

Ten aanzien van enkele specifieke straftypen en -maatregelen schrijft het Wetboek van Strafvordering een nadere motiveringsplicht voor. Het gaat dan om vrijheidsbenemende straffen en maatregelen, de maatregel van tbs met verpleging en geldboeten.

Als de rechter een geldboete oplegt, moet hij daarbij op grond van artikel 24 Sr rekening houden met de financiële draagkracht van de verdachte. Volgens de wetgever dient daarbij ook het motiveringsbeginsel in het oog te worden gehouden:

*“Bij de oplegging van een geldboete hoger dan vijfhonderd gulden geeft het vonnis, onder de redenen die de straf hebben bepaald, met name de wijze aan waarop met artikel 24 van het Wetboek van Strafrecht rekening is gehouden.”<sup>95</sup>*

De rechtspraak bekrachtigt de visie van de wetgever.<sup>96</sup> Artikel 24 Sr betreft dus een zelfstandige motiveringseis, naast de overige motiveringsbepalingen van het Wetboek van Strafvordering.

91 Hoge Raad 28 maart 2014, r.o. 3.4.3, ECLI:NL:HR:2014:685 (BNB 2014, 194, met noot De Bont).

92 De verwijzingsuitspraak biedt eveneens weinig handvatten (Hof Den Bosch 13 augustus 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:3240).

93 Feteris, M.W.C., 2015. De Bont is overigens kritisch over de uitspraak van de Hoge Raad en wijst onder meer op een mogelijke verslechtering van de rechtsbescherming (BNB 2014/194).

94 Zie ook AB 2014/271, met noot Stijnen.

95 Kamerstukken II, vergaderjaar 1977-1978, 15 012, nrs. 1-3 (artikel 359, lid 8 Sv).

96 Stijnen, p. 676.

De motiveringsplicht van artikel 24 Sr is overigens vrij beperkt – zo niet: minimalistisch – te noemen. De Hoge Raad neemt namelijk genoegen met de kale vermelding in het vonnis dat de rechter ‘bij de vaststelling van de geldboete rekening heeft gehouden met de draagkracht van de verdachte’.<sup>97</sup> Dat neemt niet weg dat ook een dergelijke summiere motivering nog steeds het resultaat moet zijn van enig onderzoek naar de draagkracht van de verdachte. Zo vond de Hoge Raad dat zelfs een ‘kale’ motivering van een geldboete van € 100.000 niet op zijn plaats was wanneer ‘noch de stukken van het geding noch het verhandelde ter terechtzitting zowel in eerste aanleg als in hoger beroep iets inhouden omtrent de draagkracht van de verdachte’.<sup>98</sup>

Maar de motiveringsplicht lijkt verder te strekken wanneer de verdachte draagkrachtverweren aandraagt (zie ook de artikelen 358, lid 3 en 359, lid 2 Sv). Zo is een ‘kale’ motivering van een geldboete van f 25.000, nadat de verdachte draagkrachtverweren naar voren heeft gebracht, niet toereikend.<sup>99</sup> De rechter zal zich ten minste in zijn vonnis uit moeten laten over de aannemelijkheid van de door de verdachte aangevoerde verweren.<sup>100</sup> Dat betekent dat de rechter ook moet onderbouwen waarom hij een draagkrachtverweer niet aannemelijk acht.<sup>101</sup>

De verdachte die echter geen (nader) draagkrachtverweer voert, kan dus over het algemeen een standaardoverweging omtrent zijn financiële draagkracht tegemoet zien. Dit kan in sommige gevallen vraagtekens oproepen,<sup>102</sup> bijvoorbeeld wanneer in hogere instantie – zonder kenbare motivering – een aanmerkelijk hogere geldboete wordt opgelegd dan in eerste aanleg.<sup>103</sup> In een enkel geval lijkt het er zelfs op dat een gebrekkige motivering maar voor lief wordt genomen, omdat de belanghebbende geen (nader) verweer voert over zijn draagkracht.<sup>104</sup>

De motiveringsplicht van artikel 24 Sr is naar mijn mening dan ook geen lichtend voorbeeld voor het fiscale bestuurlijke boeterecht, althans voor wat betreft zijn uitwerking ten aanzien van het normeren van het handelen van de strafrechter. Maar dat betekent niet dat een vergelijkbare, wettelijke motiveringsplicht in het bestuursrecht eenzelfde lot beschoren zal zijn. Het algemene karakter van het

97 Hoge Raad 2 juli 1990, ECLI:NL:HR:1990:AB8051, r.o. 6.2 (NJ 1991, 67, met noot Van Veen). Recenter: Hoge Raad 25 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA7663 (NJ 2007, 530).

98 Hoge Raad 17 oktober 2006, r.o. 3.3, ECLI:NL:HR:2006:AY0190 (NJ 2006, 578).

99 Hoge Raad 8 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD6248. Zie ook Hoge Raad 15 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC9401 (NJ 1994, 276, met noot Van Veen), met betrekking tot een ontoereikende motivering van de verwerping van een verzoek om betaling in termijnen op grond van artikel 24a Sr.

100 Hoge Raad 3 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC8652. Het betrof i.c. een geldboete van € 100.000.

101 Hoge Raad 8 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1655 (RvdW 2014/964).

102 Zie voor een overzicht van door de Hoge Raad gecasseerde gevallen de conclusie van AG Machielse: ECLI:NL:PHR:2007:BA7663.

103 Hoge Raad 30 november 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3257 (NJ 2005, 82).

104 Hoge Raad 6 juli 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9825 (NJ 2004, 468). De Hoge Raad volgde uiteindelijk niet de conclusie van A-G Jörg dat de zaak moest worden terugverwezen vanwege een motiveringsgebrek.

bestuursrecht – dat zich anders dan het strafrecht primair richt op normering van de relatie tussen burger en bestuur – leent zich mijns inziens namelijk over het algemeen beter voor het effectueren van gedragsvoorschriften voor de bestraffende instantie dan het strafrecht. De controlerende rol van de bestuursrechter is daarbij eveneens van belang. Daarnaast heb ik de indruk dat bij het uitvaardigen van dergelijke wettelijke gedragsvoorschriften de verhouding tussen wetgever en bestuur (uitvoerende instantie) in het bestuurlijke boeterecht minder ‘gevoelig’ ligt dan de verhouding tussen wetgever en strafrechter, vanwege de klassieke scheiding der machten.

Een bestuurlijke boetebeschikking is een financiële beschikking. Bij het opleggen van een dergelijke financiële beschikking is evident dat de financiële draagkracht van betrokkene een factor van groot belang is. Dit volgt ook uit de parlementaire toelichting op artikel 5:46, lid 2 Awb, voor wat betreft de *onderzoeksplicht* van het bestuursorgaan naar de draagkracht (zie ook hoofdstuk 5, onderdeel 5.5.1).<sup>105</sup> Voor de *motiveringsplicht* voor verricht draagkrachtonderzoek moet echter teruggevallen worden op de algemene motiveringsbepalingen van de Awb, waarbij ik me afvraag of van deze bepalingen een voldoende normerende werking uitgaat. Juist daar waar het gaat om *financiële* beschikkingen waarmee wordt beoogd *financieel* leed toe te voegen, zou verwacht mogen worden dat er een sterkere verankering van het motiveringsbeginsel met betrekking tot de *financiële* draagkracht van de betrokkene zou zijn. Dit zou vormgegeven kunnen worden door een bepaling overeenkomstig artikel 24 Sr in de Awb op te nemen, waarbij duidelijk wordt verwezen naar de motiveringsplicht ten aanzien van verricht draagkrachtonderzoek bij hoge boeten in het kader van artikel 5:46, lid 2, Awb.

Maar het risico van standaardformuleringen is daarmee niet van de baan. Wellicht dat een bestuursrechtelijke pendant van artikel 359a, lid 2 Sv (zie hierna) – een bepaling die zou kunnen voorzien in een door de bestuursrechter toe te passen strafvermindering bij vormverzuimen, waaronder motiveringsgebreken – als spreekwoordelijke stok achter de deur kan dienen.<sup>106</sup>

#### 7.3.3.5 Vormverzuimen tijdens het voorbereidend onderzoek

Artikel 359a Sv geeft de rechter de mogelijkheid om rekening te houden met bepaalde vormverzuimen tijdens het voorbereidend onderzoek. Eén van deze mogelijkheden betreft het verminderen van de straf, als ‘het door het verzuim veroorzaakte nadeel langs deze weg kan worden gecompenseerd’ (lid 1, letter a). Als hij daartoe overgaat, dan zal de rechter deze beslissing in het vonnis moeten opnemen en motiveren (derde lid van artikel 359a Sv).

<sup>105</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 141-142.

<sup>106</sup> Vgl. het commentaar van de NJCM op het voorontwerp van de Vierde tranche Awb ([www.njcm.nl](http://www.njcm.nl)).

In de rechtspraak is deze motiveringsplicht nader uitgewerkt. In het zogeheten Afvoerpipj-arrest heeft de Hoge Raad onder meer aangegeven welke uitgangspunten van belang zijn bij strafvermindering:

*“Strafvermindering, in die zin dat de hoogte van de op te leggen straf in verhouding tot de ernst van het verzuim wordt verlaagd, komt op grond van het bovenstaande slechts in aanmerking, indien aanneemelijk is dat (a) de verdachte daadwerkelijk nadeel heeft ondervonden, (b) dit nadeel is veroorzaakt door het verzuim, (c) het nadeel geschikt is voor compensatie door middel van strafvermindering, en (d) strafvermindering ook in het licht van het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim gerechtvaardigd is.”*<sup>107</sup>

De rechter zal dus, als hij overgaat tot strafvermindering uit hoofde van artikel 359a Sv, in zijn vonnis aandacht moeten besteden aan de genoemde uitgangspunten. Daar komt bij dat hij ‘niet alleen moet aangeven dat en waarom hij dit rechtsgevolg aan het verzuim verbindt, maar ook in hoeverre hij de straf in verband met het begane vormverzuim vermindert’.

Overigens gaat de motiveringsplicht niet zo ver dat als verschillende vormverzuimen hebben plaatsgevonden, dat de rechter dan gehouden is om per vormverzuim inzichtelijk te maken in hoeverre dat tot strafvermindering heeft geleid.<sup>108</sup>

#### *Een ambtshalve gemotiveerde beslissing*

De strafrechter kan artikel 359a Sv ambtshalve – uit eigen beweging – toepassen. Hierbij is hij gehouden aan de motiveringsplicht zoals die volgt uit het tweede en derde lid.

De meeste voorbeelden in de rechtspraak van ambtshalve strafvermindering in verband met vormverzuimen hebben betrekking op een gebrekkige motivering bij matiging als gevolg van overschrijding van de redelijke termijn. Voor strafvermindering in dergelijke gevallen heeft de Hoge Raad standaarden uitgevaardigd in zijn arrest van 17 juni 2008 (zie ook hoofdstuk 6, onderdeel 6.4.7.3). Dit standaardarrest bevat de motivering zoals deze vereist is op grond van artikel 359a Sv. Vandaar dat voor de motivering van een strafvermindering vanwege overschrijding van de redelijke termijn over het algemeen volstaan wordt met een verwijzing naar bedoeld standaardarrest.<sup>109</sup>

#### *Motivering naar aanleiding van een beroep op artikel 359a Sv*

De toepassing van artikel 359a Sv is in de praktijk meestal het gevolg van een beroep van de verdediging op deze bepaling. Een vergelijking dringt zich op met de regelingen omtrent ‘uitdrukkelijk voorgedragen verweren’ en ‘uitdrukkelijk onderbouwde standpunten’ van de artikelen 358 resp. 359 Sv. Uit een arrest van de Hoge

<sup>107</sup> Hoge Raad 30 maart 2004 (Afvoerpipj), r.o. 3.6.3, ECLI:NL:HR:2004:AM2533 (NJ 2004, 376, met noot Buruma).

<sup>108</sup> Hoge Raad 26 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ2218 (RvdW 2013/498).

<sup>109</sup> Overigens is dit niet altijd het geval, zie bijvoorbeeld Hoge Raad 8 januari 2013 (ECLI:NL:HR:2013:BY5435; RvdW 2013/143).

Raad van 17 januari 2012 kan echter worden opgemaakt dat deze bepalingen losstaan van artikel 359a.<sup>110</sup> De stel- en motiveringsplichten die voortvloeien uit artikel 359a Sv lijken dus een zelfstandige plek binnen het wettelijke bestel in te nemen.<sup>111</sup>

#### *Stelplicht?*

Anders dan de artikelen 358 en 359 Sv bevat artikel 359a Sv geen expliciete stelplicht voor verweren. In het eerdergenoemde Afvoerpijp-arrest is de Hoge Raad ook ingegaan op de vraag of en in hoeverre de verdediging een stelplicht heeft ten aanzien van een beroep op artikel 359a Sv:

*“Het vorenoverwogene brengt mee dat een beslissing tot toepassing van een rechtsgevolg als bedoeld in art. 359a Sv dient te worden genomen en gemotiveerd aan de hand van de hiervoor onder 3.5 besproken factoren die in het tweede lid van het artikel zijn genoemd.*

*Met het oog daarop mag van de verdediging die een beroep doet op schending van een vormverzuim als bedoeld in art. 359a Sv, worden verlangd dat duidelijk en gemotiveerd aan de hand van die factoren wordt aangegeven tot welk in art. 359a Sv omschreven rechtsgevolg dit dient te leiden. Alleen op een zodanig verweer is de rechter gehouden een met redenen omklede beslissing te geven.”<sup>112</sup>*

Er geldt dus een stevige stelplicht voor een beroep op artikel 359a Sv, een stelplicht die qua zwaarte te vergelijken is met een “uitdrukkelijk onderbouwd standpunt” volgens artikel 359, lid 2 Sv.<sup>113</sup> Als niet aan de stelplicht van artikel 359a Sv wordt voldaan, is de rechter niet gehouden om het verweer inhoudelijk te beoordelen.<sup>114</sup> Daarnaast kan uit de rechtspraak de conclusie worden getrokken dat de stelplicht zwaarder wordt als een beroep wordt gedaan op een zwaardere sanctie.<sup>115</sup>

#### *Responsieplicht?*

Uit de tekst van artikel 359a Sv volgt dat een gehonoreerd verweer leidt tot één van de in het eerste lid genoemde rechtsgevolgen. Volgens de Hoge Raad moet die beslissing vervolgens worden gemotiveerd aan de hand van de drie factoren die in het tweede lid staan vermeld: het belang dat het geschonden voorschrift dient, de ernst van het verzuim en het veroorzaakte nadeel.<sup>116</sup>

<sup>110</sup> Hoge Raad 17 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BT2052 (NJ 2012, 253, met noot Mevis).

<sup>111</sup> Maar zeker is dit allerm minst: zie bijvoorbeeld de door Keulen aangehaalde rechtspraak en literatuur in zijn annotatie bij Hoge Raad 10 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:542 (NJ 2015, 357).

<sup>112</sup> Hoge Raad 30 maart 2004, r.o. 3.7, ECLI:NL:HR:2004:AM2533 (Afvoerpijp), NJ 2004, 376, met noot Buruma.

<sup>113</sup> Hoge Raad 11 april 2006, r.o. 3.7.1, ECLI:NL:HR:2006:AU9130 (NJ 2006, 393, met noot Buruma).

<sup>114</sup> Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 9 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3541 (NJ 2015, 355, met noot Keulen).

<sup>115</sup> Zie Hoge Raad 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO3545 (NJ 2004, 377, met noot Keulen). In deze casus deed de verdediging een beroep op niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie, de zwaarste sanctie.

<sup>116</sup> Hoge Raad 29 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL0656 (NJ 2010, 442, met noot Schalken) en Hoge Raad 9 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX4439 (NJ 2013, 309, met noot Keulen).

De letterlijke tekst van artikel 359a Sv bevat geen responsieplicht voor de rechter bij verwerping van een beroep op deze bepaling. Ook op dit punt wijkt artikel 359a Sv dus af van de motiveringsplichten volgens de artikelen 358 en 359 Sv. Dit betekent echter niet dat de rechter geen responsieplicht heeft. Uit de rechtspraak van de Hoge Raad mag namelijk aangenomen worden dat de responsieplicht in zekere zin 'volgt' uit hetgeen de verdediging heeft gesteld.<sup>117</sup> En, zoals hiervoor is beschreven, deze stelplicht hangt weer nauw samen met de aspecten die in artikel 359a Sv worden genoemd, maar ook met het beoogde rechtsgevolg en de wijze waarop de verdediging het beroep heeft vormgegeven. Kortom, in het algemeen zal de rechter bij niet-aanvaarding van het beroep op artikel 359a Sv in moeten gaan op de aannemelijkheid van de in het beroep gestelde feiten en omstandigheden en de vraag of deze factoren een vormverzuim opleveren in de zin van deze bepaling.<sup>118</sup>

#### *Vormverzuimen in het fiscale bestuurlijke boeterecht*

Ook in het fiscale bestuurlijke boeterecht is strafvermindering bij vormverzuimen aan de orde (zie hoofdstuk 6, onderdeel 6.4.7.6). Voor wat betreft de motivering van een eventuele matiging als gevolg van overschrijding van de redelijke termijn geldt min of meer hetzelfde als voor het strafrecht: over het algemeen volstaat een verwijzing naar de standaardjurisprudentie waarin een uitgebreide uitleg wordt gegeven over het hoe en waarom van de boetematiging (zie hoofdstuk 6, onderdeel 6.4.7.3).<sup>119</sup>

In het standaardarrest over undue delay van de belastingkamer van de Hoge Raad van 22 april 2005 wordt het volgende overwogen over de (ambtshalve) onderzoeks-plicht en de motiveringseisen voor de bestuursrechter die over de feiten oordeelt:

*"[...] De rechter dient ambtshalve te onderzoeken of inbreuk is gemaakt op de onderhavige garantie van artikel 6, lid 1, EVRM. Hij behoeft in zijn uitspraak echter alleen in de volgende gevallen te doen blijken van dat onderzoek:*

- a. *als door of namens de beboete terzake een klacht is aangevoerd, aangezien op een zodanige klacht een gemotiveerde beslissing dient te worden gegeven;*
- b. *als tussen het tijdstip waarop de beboete laatstelijk in de gelegenheid was een klacht terzake aan te voeren, en het tijdstip waarop uitspraak is gedaan, zoveel tijd is verstreken dat het in de bestreden uitspraak besloten liggende oordeel dat de redelijke termijn niet is overschreden, zonder nadere motivering onbegrijpelijk zou zijn. Dit laatste is het geval indien de wettelijke termijn voor het doen van uitspraak niet in acht is genomen en mede daardoor de hiervoor onder 4.3 vermelde termijn van twee jaar is overschreden. [...]"*<sup>120</sup>

Het feit dat de bestuursrechter een ambtshalve onderzoek moet verrichten, betekent dus blijkbaar niet dat hij daarvan altijd verslag moet doen. Alleen wanneer de belastingplichtige de overschrijding specifiek ter sprake heeft gebracht of als het

<sup>117</sup> Hoge Raad 17 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BT2052 (NJ 2012, 253, met noot Mevis).

<sup>118</sup> Zie voor een illustratief voorbeeld: Hoge Raad 9 december 2014, NJ 2015, 427, met noot Keulen (ECLI:NL:HR:2014:3547).

<sup>119</sup> Hoge Raad 19 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD0191 (BNB 2009/201, met noot De Bont) en Hoge Raad 22 april 2005, BNB 2005/337, met noot Feteris.

<sup>120</sup> Hoge Raad 22 april 2005, r.o. 3.7, ECLI:NL:HR:2005:AT4468 (BNB 2005/337, met noot Feteris).

oordeel van de bestuursrechter zonder nadere motivering onbegrijpelijk is (vgl. het strafrechtelijke verbazingscriterium), is de bestuursrechter verplicht om nadere uitleg te geven.

Geldt voor de inspecteur een vergelijkbare responsie- en motiveringsplicht bij het opleggen van de boete of het doen van uitspraak op bezwaar? Ik meen van wel. Wanneer de bestuursrechter constateert dat de redelijke termijn is overschreden, zal hij – wanneer matiging in de rede ligt – over het algemeen overgaan tot het vernietigen van de boetebeschikking van de inspecteur om vervolgens zijn oordeel ‘in zoverre’ daarvoor in de plaats stellen (artikel 8:72a Awb). De rol van de bestuursrechter, althans voor wat betreft de matigingsbeslissing, verschuift daardoor van *besluittoets* naar *besluitnemer*, zodat hij in rechtsnormatief opzicht in een vergelijkbare positie komt als de inspecteur. Vanuit het perspectief van rechts-eenheid mag dan worden verondersteld dat voor het motiveren van de eventuele matiging uniforme motiveringsstandaarden gelden waarop zowel de bestuursrechter als de inspecteur kunnen worden aangesproken.

Als de inspecteur uitspraak op bezwaar doet op een moment dat meer dan twee jaren is verstreken sinds de aanvang van de redelijke termijn (de ‘criminal charge’), dan ligt het mijns inziens op zijn weg om in de uitspraak op bezwaar – los van een eventuele matiging – in te gaan op deze overschrijding. Doet hij dat niet, dan kan dit bij de belastingplichtige tot verwondering of verbazing leiden die vraagt om een nadere motivering. Overigens kan ik me voorstellen dat eenzelfde motiveringsplicht in acht wordt genomen bij andere termijnoverschrijdingen tijdens het bestuurlijke voortraject, zoals een overschrijding van de dertien wekenstermijn van artikel 5:51, lid 1 Awb.

De Awb kent overigens in artikel 6:22 een zelfstandige regeling voor hoe om te gaan met schending van vormvoorschriften bij de besluitvorming. Op grond van genoemde bepaling kan aan dergelijke omissies voorbij worden gegaan als ‘aannemelijk is dat de belanghebbenden niet zijn benadeeld’. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft daarbij in een fiscale boetecase aangegeven dat deze constatering betreffende de niet-benadeling – en dat dus geen strafvermindering plaatsvindt – door de bestuursrechter gemotiveerd moet worden.<sup>121</sup> Deze motiveringsplicht geldt naar mijn mening echter niet alleen voor de rechter maar ook voor de inspecteur, omdat artikel 6:22 Awb zich ook tot het bestuursorgaan richt.

#### 7.4 Afsluitende beschouwing

Het motiveren van de hoogte van de straf (het ‘weergeven’) is de derde en laatste fase van het besluitvormingstraject. Door de strafmaat zorgvuldig te motiveren wordt de betrokkene geïnformeerd over hoe de bestraffende instantie tot de betreffende straf is gekomen. Idealiter betekent dit dus ook dat inzicht wordt gegeven in de wijze waarop onderzoek is verricht naar relevante strafbeïnvloedende omstandigheden (het ‘weten’, fase 1) en hoe de afweging van de verschillende,

<sup>121</sup> Hoge Raad 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7495 (BNB 2003/267, met noot Feteris). Zie ook Hof Den Bosch 13 juni 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:1770.

tijdens het onderzoek achterhaalde, relevante factoren heeft plaatsgevonden (het 'waarderen' en 'wegen'), fase 2.

Zowel in het fiscale boeterecht als in het strafrecht is de rechtsnormatieve uitwerking van het motiveringsbeginsel ten aanzien van de straftoemeting vrij gering. Althans, de lijnen die door de regelgevers zijn uitgezet vinden niet of nauwelijks hun weerslag in de rechtspraak (fiscale boeterecht), dan wel zijn ze door de zittende magistratuur met zachte hand consequent terzijde geschoven (strafrecht).

In zoverre lijken beide rechtsgebieden dus op elkaar; er is weinig concreet houvast voor betrokkenen om een motiveringsgebrek met succes aan de orde te stellen. En een enkele keer volgt uit de rechtspraak dat deze gelijkenis waarschijnlijk niet geheel op louter toeval berust. Zo overwoog de belastingkamer van Hof Den Bosch – toen het een boete van € 452 verminderde naar € 50 – dat deze 'beslissing inzake de strafmaat [...] door de belastingrechter niet gemotiveerd [behoeft] te worden'.<sup>122</sup> Dit bracht de redactie van Vakstudie-Nieuws tot het volgende commentaar:

*"Het hof neemt het 'passend en geboden'-oordeel van de rechtbank niet over. Het stelt de boete vast op € 50 en voegt daaraan toe dat de beslissing over de strafmaat geen motivering behoeft. Zelfs als dat zo is – men kan daarover twisten – heeft een gemotiveerd oordeel over de hoogte van de boete, zoals de rechtbank dat geeft, onze voorkeur. Als de rechter niet verplicht is zijn oordeel over de hoogte van de boete te motiveren, wil dat niet zeggen dat hij zo'n motivering achterwege dient te laten. Niet alles wat onverplicht is, is immers verboden. Wij denken dat de motivering van het rechterlijk oordeel over de hoogte van de boete de acceptatie van dat oordeel door de betrokkenen bevordert."*<sup>123</sup>

Ik vermoed dat de belastingkamer van Hof Den Bosch zich heeft gevoegd naar de visie van de strafkamer van de Hoge Raad (zie onderdeel 7.3.3.1). Daar valt uit oogpunt van rechtseenheid en consistentie zeker wat voor te zeggen, maar dan had het het hof gesierd als meer tekst en uitleg daarbij was gegeven. Het motiveringsbeginsel is naar mijn mening simpelweg te belangrijk – en daar ben ik het eens met de redactie van Vakstudie-Nieuws – om zomaar aan voorbij te gaan.

In hoofdstuk 8 (onderdeel 8.4) is een uitgebreidere weergave van de conclusies opgenomen, inclusief een lijst met aanbevelingen.

<sup>122</sup> Hof Den Bosch 21 maart 2013, r.o. 4.22 (ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ5455; NTFR 2013/854, met noot Jansen). Zie ook Hof Den Bosch 27 juni 2013 (ECLI:NL:GHSHE:2013:2627).

<sup>123</sup> V-N 2013/22.6.



## HOOFDSTUK 8

# Conclusies en aanbevelingen

Dit onderzoek ben ik begonnen vanwege mijn (ambtelijke) interesse voor fiscale boeten. Van alle boeteonderwerpen was het vooral de individuele straftoemeting die specifiek mijn aandacht trok vanwege de kritiek van de 'buitenwacht' en de onduidelijkheid van dit rechtsterrein. Daarmee tekenden zich meteen de eerste contouren van het doel van dit onderzoek af: het inzichtelijk(er) maken (beschrijven) van het bestaande fiscale rechtsnormenkader. Daarbij veronderstelde ik dat er inderdaad ruimte is voor verbetering van het proces van straftoemeting, mede in het licht van de handhavingsdoelstellingen van de Belastingdienst met betrekking tot compliance en gedragsverandering. Deze aanname was van meet af aan mijn belangrijkste drijfveer.

Hiervoor heb ik het woord 'proces' al laten vallen en dat is niet zonder reden. Dit houdt verband met een van de eerste vragen die bij mij opkwam: Wat is individuele straftoemeting eigenlijk? Bij de gedachtevorming rondom die vraag viel me op dat individuele straftoemeting zich lijkt te onderscheiden van andere, meer abstracte fiscale onderzoeksobjecten. Dat onderscheid ziet met name op de duidelijkheid waarmee het onderzoeksobject zich richt tot het *handelen* van de bestraffende instantie (het proces). Straftoemeten is immers een werkwoord. Daarnaast volgde uit het door mij verrichte historisch onderzoek (hoofdstuk 2) dat het bepalen van de hoogte van de boete zich door de jaren heen verplaatst heeft van de wetgever naar de inspecteur. Vooral deze beide constateringën maakten dat de invalshoek van het onderzoek theoretisch van aard werd door uit te gaan van een beschrijving van geldende gedragsvoorschriften (rechtsnormen) die voortkomen uit algemene rechtsbeginselen (zie hoofdstuk 3).

Het beschrijven van de rechtsnormatieve uitwerking van de rechtsbeginselen binnen het fiscale straftoemetingsdomein draagt bij aan het doel van dit onderzoek: de duiding van de geldende rechtsnormen. Niet alleen door een 'droge' opsomming van de in de rechtsbronnen aangetroffen regels, maar ook door de genoemde uitwerking te beschouwen in het licht van de normatieve lading van het betreffende, overstijgende rechtsbeginsel. Uit deze beschouwing sec vloeien enkele aanbevelingen voort, maar met een (interne) rechtsvergelijking van het beschrevene (de IST-positie) met het strafrecht (de SOLL-positie) zou een extra stap gemaakt kunnen worden. De aanleiding hiervoor is onder meer te vinden in de 'verstrafrechtelijking' van het (fiscale) boeterecht, een trend die de afgelopen decennia duidelijk viel waar te nemen (hoofdstuk 2). Door vervolgens de IST-positie met de SOLL-positie te

vergelijken, kunnen nadere aanbevelingen worden gedaan voor duiding, wijziging of aanvulling van het fiscale normenkader.

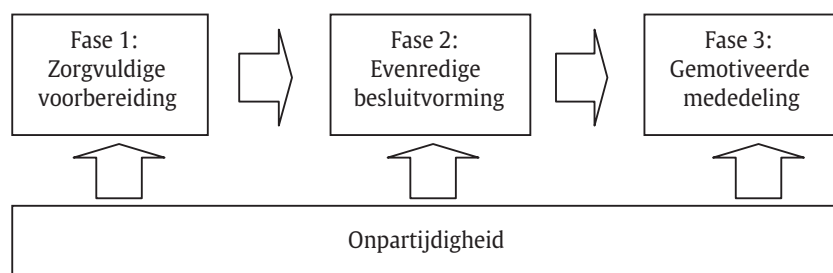
Voorgaande overwegingen over aanleiding en doel van het onderzoek, alsmede de te hanteren onderzoeksmethoden brachten mij tot de volgende centrale probleemstelling:

**Waarin verschilt de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemeting door de inspecteur in het fiscale bestuursrecht van de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemeting door de strafrechter, en is dit verschil verklaarbaar gelet op de van toepassing zijnde rechtsbeginselen?**

Deze centrale probleemstelling moet beantwoord worden per rechtsbeginsel, waardoor afzonderlijke deelvragen worden gevormd.

Een wezenlijke keuze met betrekking tot de onderzoekstructuur betrof de te onderzoeken rechtsbeginselen. Welke rechtsbeginselen zijn het meest bepalend voor het proces van individuele straftoemeting? Bij de beantwoording van deze vraag was wederom het proceskarakter van het onderzoeksobject richtinggevend. Door de beslissing omtrent de strafmaat namelijk te duiden als een besluitvormingsproces dat leidt tot een afzonderlijk besluit (de hoogte van de boete), kan gebruik worden gemaakt van de drie fasen van een bestuurlijk besluitvormingsproces om de relevante beginselen eruit te filteren. Deze drie fasen betreffen de besluitvoorbereiding, de besluitneming en besluitmededeling. In de voorbereidingsfase staat het zorgvuldigheidsbeginsel voorop, tijdens de fase van besluitneming speelt het evenredigheidsbeginsel een prominente rol en de fase van besluitneming wordt voornamelijk gedomineerd door het motiveringsbeginsel. Het onpartijdigheidsbeginsel fungeert daarbij als dragend beginsel; het is van invloed op het gehele besluitvormingstraject (zie paragraaf 3.3.3).

Schematisch ziet het voorgaande er als volgt uit, met inachtneming van de structuur van de straftoemetingsbeslissing:



In de hoofdstukken 4 tot en met 7 zijn de vier genoemde beginselen achtereenvolgens aan de orde gekomen. Hierna zal per hoofdstuk een overzicht van de conclusies worden gegeven. Daarbij zal antwoord worden gegeven op de centrale onderzoeksvraag. Ook zullen per onderdeel aanbevelingen worden gedaan ter verduidelijking van het theoretisch normenkader voor individuele straftoemeting

bij fiscale bestuurlijke boeten. Ter afsluiting zal ingegaan worden op mogelijke verklaringen voor enkele verschillen tussen het fiscale boeterecht en het strafrecht.

## 8.1 Een onpartijdige beslissing

De onpartijdigheid van de bestraffende instantie is een fundamenteel rechtsbeginsel in ons rechtstelsel. Een onpartijdige, onvooringenomen houding is echter niet goed voorstelbaar wanneer geen voorzieningen zijn getroffen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de bestraffer. Of zoals Franken het stelt: 'Slechts een onafhankelijke rechter kan onpartijdig zijn en het vertrouwen van burgers verwerven'.<sup>1</sup> Deze verwevenheid van het onafhankelijkheids- en onpartijdigheidsbeginsel volgt eveneens uit de jurisprudentie van het EHRM (zie hoofdstuk 3). Beide beginselen zijn derhalve van wezenlijk belang voor het proces van straftoemeting.

### *Onafhankelijkheid (extern)*

De inspecteur en de strafrechter hebben van de wetgever een vrijwel even grote vrijheid gekregen om straffen op maat te maken. De inspecteur is echter niet alleen gehouden aan wettelijke regels, maar ook – anders dan de strafrechter – aan beleidsregels, ook wel pseudowetgeving genoemd. Dit verschil wordt verklaard door de afhankelijke positie die de inspecteur heeft als onderdeel van de uitvoerende macht.

Het fiscale boetebeleid is hoofdzakelijk terug te vinden in het BBBB, een besluit dat is uitgevaardigd door de staatssecretaris van Financiën (de pseudowetgever). Dit BBBB bevat eveneens gedragsvoorschriften voor de straftoemeting die rechtstreeks van invloed zijn op het eindoordeel van de inspecteur (zie onderdeel 4.2.1.2). Dit kan strijdig zijn met het onafhankelijkheidsbeginsel, omdat de pseudowetgever aldus meebeslist over de hoogte van de boete in een individueel geval. Naar mijn mening ware het beter als de inspecteur van de pseudowetgever meer vrijheid zou krijgen om een eigen oordeel te vormen over de strafmaat.

Een ander groot verschil tussen de strafrechter en de beboetende belastinginspecteur betreft de verhouding tot de uitvoerende macht op functioneel niveau. In het strafrecht is de aanklagende, vervolgende functie – die bekleed wordt door het Openbaar Ministerie – duidelijk gescheiden van de rechtsprekende functie van de strafrechter. Dat is anders in het fiscale boeterecht. Daar is het de controlerend of aanslagregelend ambtenaar toegestaan om ten aanzien van dezelfde belastingplichtige én aanslagen én boeten op te leggen (zie onderdeel 4.2.1.3). Terwijl het de strafrechter verboden is om een zaak te berechten waarbij hij eerder betrokken is geweest, kan de belastinginspecteur in dezelfde casus dus zowel 'vervolgen' als 'berechten'. Deze functieverstrengeling – die uit het verleden stamt – is door de wetgever bestendigd door in de AWR een uitzondering te maken op het functiescheidingsvereiste van de

<sup>1</sup> Zie Schoep, p. 57.

Awb (artikel 67pb AWR). Hierdoor wordt het gebrek aan onafhankelijkheid – dat in zekere zin inherent is het opleggen van boeten door bestuursorganen – in stand gehouden. Weliswaar komt de huidige boetepraktijk, bestaande uit een (voornamelijk) interne afstemprocedure met boetespecialisten en boete-fraudecoördinatoren welke in de verte doet denken aan rechtspraak in meervoudige kamers, enigszins aan dit bezwaar tegemoet, maar ik betwijfel of het voldoende is om een voldoende onafhankelijke – en daarmee een onpartijdige – oordeelsvorming te borgen.

#### *Onafhankelijkheid (intern)*

Verschillen tussen de strafrechter en de belastingambtenaar – die eveneens grotendeels verklaard kunnen worden door de zelfstandige, constitutionele rol van de strafrechter binnen de klassieke verdeling van de drie machten – zijn er ook ten aanzien van de juridische vormgeving van de rechtspositie. Zo wordt de rechtspositie van de strafrechter voor een belangrijk deel op wettelijk (de WRR) en zelfs grondwettelijk niveau geregeld. Daarentegen is de rechtspositie van de belastingambtenaar voornamelijk vormgegeven in het ARAR.

De rechtspositie van de strafrechter is met betrekking tot diens onafhankelijkheid steviger dan de rechtspositie van de inspecteur (onderdeel 4.2.2.1). Zo wordt de strafrechter voor het leven benoemd en geniet hij meer bescherming bij door hem veroorzaakte schade. Ook lijkt de borging van een onafhankelijke rechtspositie van de strafrechter meer uitgebreid te zijn op het vlak van werkverdeling, het openbaren van nevenbetrekkingen en bescherming bij reorganisaties. Een ander evident verschil met betrekking tot de rechtspositie betreft het ambtelijke verplichtingenkader. Dit is voor de belastingambtenaar veel uitgebreider dan voor de strafrechter. Het risico van plichtsverzuim, dat met disciplinaire maatregelen bestraft kan worden, is voor de belastingambtenaar dus groter. Daarnaast zijn de disciplinaire maatregelen die aan de strafrechter kunnen worden opgelegd vrij beperkt in soort (drie), in vergelijking met het aantal typen disciplinaire maatregelen die aan de belastingambtenaar kunnen worden opgelegd (elf). Ook ligt de lat voor strafontslag bij de strafrechter aanmerkelijk hoger dan bij de inspecteur.

Disciplinaire maatregelen kunnen ook worden getroffen bij het schenden van open gedragsnormen. Zo heeft de belastinginspecteur zich als een ‘goed ambtenaar’ te gedragen en moet de strafrechter zich onthouden van alles wat ernstige schade kan toebrengen aan ‘de goede gang van zaken bij de rechtspraak’. Het ‘goed ambtenaarschap’ lijkt echter door zijn directievere redactie meer aanleiding te geven tot het formuleren van gedragsvoorschriften, dan de open gedragsnorm die geldt voor de strafrechter. Overigens vertoont de rechtspositie van de strafrechter op sommige onderdelen ook overeenkomsten met die van de belastingambtenaar, bijvoorbeeld met betrekking tot de beëdiging en de te melden nevenbetrekkingen.

De interne dimensie van de onafhankelijkheid ziet niet alleen op de rechtspositie in enge zin (in termen van arbeidsvoorwaarden en dergelijke), maar behelst ook de gezagsverhouding tussen leidinggevend en ondergeschikten. In dit opzicht lijkt de belastingambtenaar aanmerkelijk afhankelijker te zijn dan de strafrechter. Daarnaast

is de wijze waarop de bestuurlijke leiding van de Belastingdienst het controleproces – waaronder het eventueel opleggen van een boete – aanstuurt (kwaliteit versus kwantiteit) van belang (onderdeel 4.2.2.4). Over het algemeen kan namelijk gesteld worden dat wanneer de nadruk (teveel) ligt op kwantitatieve aspecten het risico bestaat dat de kwaliteit onder druk komt te staan. Dit risico kan mijns inziens bij de Belastingdienst (deels) ondervangen worden door bij het formuleren van kwantitatieve doelstellingen ook het capaciteitsbeslag gemoeid met eventuele beboeting voortaan mede in aanmerking te nemen. Dat betekent dat onder meer inzicht zal moeten worden verkregen in de kans dat een kantoor- of veldtoets leidt tot het opleggen van een boete en in de tijd die normaliter gepaard gaat met het (zorgvuldig) opleggen van boeten.

Een ander voorbeeld dat betrekking heeft op de (afhankelijke) gezagsrelatie tussen de belastingambtenaar en de dienstleiding betreft het vraagstuk van functionele en geografische mobiliteit (onderdeel 4.2.2.3). De leiding van de Belastingdienst stuurt namelijk actief op het veranderen van werk en werkomgeving. Dit kan schuren met het onafhankelijkheidsbeginsel. Tegelijk kan mobiliteit kan ook een positieve impuls geven aan een onafhankelijke oordeelsvorming, omdat het een ‘frisse blik’ op de materie en belastingplichtigen met zich brengt. Het verkleint dus het risico van ‘verkleaving’.

#### *Onpartijdigheid*

Anders dan in het strafrecht is het onpartijdigheidsbeginsel – ook wel het verbod op vooringenomenheid genoemd – als rechtsnorm in het bestuursrecht expliciet verwoord in artikel 2:4 Awb. De normatieve uitwerking van het onpartijdigheidsbeginsel in het bestuursrecht lijkt daardoor explicieter te zijn dan in het strafrecht, wat in beginsel verklaard kan worden door de voor het bestuursrecht kenmerkende regulering van de rechtsbetrekking tussen burger en overheid. Daarbij zij opgemerkt dat artikel 2:4 Awb gebaseerd is op voormalige verschoningsbepalingen voor *gerechtelijke* instanties, waardoor er een zekere gelijkenis is tussen het bestuurs- en strafrecht (onderdeel 4.3.3).

Uit jurisprudentie van de Afdeling en het College volgt dat de vereiste functiescheiding tussen het constateren van een overtreding en het opleggen van de boete voortvloeit uit artikel 2:4 Awb. Ook hier blijken het onafhankelijkheidsbeginsel (de functiescheiding) en het onpartijdigheidsbeginsel (het verbod op vooringenomenheid: artikel 2:4 Awb) dus als het ware samen te vloeien: een niet-vooringenomen houding vergt een onafhankelijke positie. Deze functiescheidingseis is met de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb gecodificeerd in artikel 10:3, lid 4 Awb, welke bepaling in artikel 67pb van de AWR weer buiten werking is gesteld (onderdeel 4.3.4.2). Artikel 67pb AWR sluit echter niet de toepassing van artikel 2:4 Awb uit, waardoor de vraag kan worden opgeworpen of daarmee toch de functiescheidingseis – die reeds voortspuit uit artikel 2:4 Awb – van toepassing is op het fiscale bestuurlijke boeterecht, ondanks artikel 67pb AWR. Hoe dan ook, gezien het belang van een onafhankelijke, niet-vooringenomen oordeelsvorming voor de individuele straftoemeting acht ik het meer dan gewenst dat ook fiscale bestuurlijke

boeten opgelegd worden door iemand anders dan degene die het beboetbare feit heeft geconstateerd.

#### *Reparatiemechanismen*

Zowel in het strafrecht als in het fiscale bestuurlijke boeterecht kunnen acties worden ondernomen ter voorkoming van (de schijn van) een bevooroordeelde besluitvorming ('reparatiemechanismen'). Zo kunnen strafrechter en inspecteur besluiten zich terug te trekken voordat het tot een zaaksbehandeling komt. Deze 'informele terugtrekking' is in beide rechtsgebieden terug te vinden in lagere, rechtens niet-afdwingbare, gedragsvoorschriften (onderdeel 4.4.1).

Wanneer de zaaksbehandeling is aangevangen en de strafrechter met de verdachte wordt geconfronteerd, dan kan de strafrechter zich alsnog verschonen op grond van een wettelijke regeling. Een dergelijk verzoek tot verschoning wordt door de wrakingskamer van de betreffende gerechtelijke instantie beoordeeld. Het fiscale bestuurlijke boeterecht kent geen wettelijke verschoningsregeling voor de inspecteur (onderdeel 4.4.2). Dat neemt niet weg dat de inspecteur zich naar mijn mening (informeel) zou moeten terugtrekken, wanneer hij – bijvoorbeeld tijdens een hoorsessie – bij zichzelf een vooringenomen houding bespeurt. Daarnaast kan de inspecteur een besluit ambtshalve heroverwegen op grond van artikel 65 AWR, maar dit artikel richt zich niet op het herstel van formele tekortkomingen bij de totstandkoming van een besluit of een beschikking, zoals een gebrek aan onpartijdigheid.

De hiervoor genoemde reparatiemechanismen, informele terugtrekking en verschoning, kunnen door de bestraffende instantie zelf worden toegepast. Het strafrecht kent echter ook een wettelijke herstelfaciliteit ten aanzien van de onpartijdigheid die ingeroepen kan worden door de verdachte. Deze wrakingsregeling komt qua vorm en inhoud sterk overeen met de wettelijke verschoningsregeling (onderdeel 4.4.3). Ook de wrakingsregeling kent geen pendant in het fiscale bestuurlijke boeterecht, maar daar staat tegenover dat de belanghebbende in het fiscale bestuurlijke boeterecht in bezwaar kan komen tegen de boetebeschikking. Hierdoor bewerkstelligt hij dat zijn zaak alsnog door een onafhankelijke en onpartijdige derde volledig wordt heroverwogen, zodat een eventuele vooringenomen houding van de besluitnemer in de primaire fase kan worden gerepareerd. In zoverre is het maken van bezwaar door een belastingplichtige dus vergelijkbaar met het indienen van een wrakingsverzoek door een verdachte (onderdeel 4.4.4).

Er zijn echter ook belangrijke verschillen tussen de strafrechtelijke wrakingsregeling en het bestuursrechtelijke bezwaartraject; het zijn immers ook andersoortige regelingen. Een wrakingsverzoek ziet namelijk op de nog te nemen primaire beslissing en een bezwaarbehandeling betreft een heroverweging van een eerder genomen besluit. De beboete belastingplichtige wordt dus eerst geconfronteerd met een (mogelijk) onvolkomen boetebeslissing, waarna de verantwoordelijkheid voor het repareren van die tekortkoming bij die belastingplichtige zelf wordt gelegd. Hier staat tegenover dat een tijdig, gemotiveerd bezwaarschrift vrijwel altijd

in behandeling zal worden genomen; de verdachte die in een strafprocedure een verzoek tot wraking indient daarentegen, moet eerst het oordeel van de wrakingskamer nog afwachten.

Het bezwaarproces heeft dus in zekere zin een reparerende functie met betrekking tot gebreken in de onpartijdigheid tijdens de primaire besluitvorming. Het gaat mij echter te ver om in voorkomende gevallen de verantwoordelijkheid voor het verkrijgen van een onpartijdig oordeel volledig bij de belastingplichtige neer te leggen. Het verbod op vooringenomenheid geldt immers net zo goed in de primaire fase. Daarnaast kunnen de fiscale bestuurlijke vergrijpboeten oplopen tot zeer forse bedragen (straffen) met een grote impact voor de belastingplichtige. Dit vergrijpboeteproces zou wat mij betreft dus met meer – voor belanghebbende kenbare en afdwingbare – waarborgen moeten worden omgeven.

#### *Aanbevelingen*

- Overweeg om in het BBBB op te nemen dat de straftoematingsvoorschriften van paragraaf 7 en 8 van het BBBB slechts aanwijzingen vormen ('kan'-bepalingen) en dat het geen 'harde' gedragsvoorschriften zijn (onderdeel 4.2.1.2).
- Schaf artikel 67pb AWR af (onderdeel 4.2.1.3).
- De Belastingdienstleiding moet meer aandacht besteden aan en inzicht verkrijgen in het capaciteitsbeslag gemoeid met het boeteproces en dit meenemen in de benodigde capaciteit (4.2.2.4).
- Overweeg om in de AWR of in het BFB op te nemen dat artikel 25, lid 2 AWR niet van toepassing is indien het bezwaar (mede) ziet op een bestuurlijke boete (onderdeel 4.4.4).
- Overweeg om in het BBBB regels op te nemen die voorschrijven dat een onafhankelijk boete-advies in de bezwaarfase moet worden verkregen (onderdeel 4.4.4).

## **8.2 Een zorgvuldige beslissing**

### *Het voorafgaande onderzoek*

Voordat onderzoek wordt gedaan naar de *strafwaardigheid* van een bepaalde gedraging, is de gedraging zelf vaak reeds eerder geconstateerd tijdens voorafgaand onderzoek. Zo wordt het onderzoek ter terechtzitting door de strafrechter veelal voorafgegaan door een toezicht- en/of een opsporingsonderzoek. Ook het fiscale bestuurlijke boeteonderzoek is over het algemeen een gevolg van een voorafgaand (heffings)onderzoek. Tijdens de genoemde vormen van voorafgaand onderzoek kunnen relevante strafbeïnvloedende feiten en omstandigheden worden gesignaleerd.

Het opsporingsonderzoek dat wordt opgestart naar aanleiding van een verdenking in de zin van artikel 27 Sv wordt in belangrijke mate genormeerd door de artikelen 132 en 132a Sv. Uit deze bepalingen volgt onder meer dat iedereen die zich bezighoudt met het (voorbereidende) opsporingsonderzoek moet anticiperen op de eventuele finale straftoemeting. Naast genoemde bepalingen spelen overigens

ook proceseconomische overwegingen en de zorgvuldigheidsnormen van artikel 124 Wet RO en het 'goed ambtenaarschap' een rol bij het onderzoek naar strafbeïnvloedende omstandigheden tijdens de voorafgaande fase.

Het strafrechtelijke opsporingsonderzoek is vergelijkbaar met het bestuursrechtelijke onderzoek zoals dat plaatsvindt na de sfeerovergang. Dit bestuurlijke boeteonderzoek – waarin onder voorwaarden gebruik kan worden gemaakt van de reguliere controlebevoegdheden; artikel 6 van het EVRM is namelijk eveneens van toepassing – is in de Awb en AWR slechts beperkt genormeerd (onderdeel 5.2.1). Er bestaat dus geen bestuursrechtelijk equivalent van de artikelen 132 en 132a Sv. Naar mijn mening zal de vraag of en in hoeverre controleambtenaren tijdens het boeteonderzoek oog moeten hebben voor de toekomstige strafmaat, voornamelijk beheerst worden door de beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het zorgvuldigheidsbeginsel.

Ook rechtsnormen omtrent dossiervorming kunnen van invloed zijn op de wijze waarop voorafgaand onderzoek wordt gedaan naar strafbeïnvloedende omstandigheden. Voor zowel het strafrecht als het fiscale boeterecht geldt dat stukken die relevant zijn voor het bepalen van de hoogte van de straf in het dossier moeten worden opgenomen. In dat opzicht lijken het strafrecht (artikel 149a Sv) en het fiscale boeterecht op elkaar, zij het dat de normering in het boeterecht voornamelijk via het inzagerecht (artikel 5:49 Awb) verloopt en dus minder direct is (onderdeel 5.2.2).

Overigens wordt pas aan dossiervorming toegekomen wanneer hetgeen is waargenomen (en voor straftoemeting relevant bevonden) ook daadwerkelijk vastgelegd (geverbaliseerd) wordt. In het strafrecht zijn daartoe uitdrukkelijke voorschriften opgenomen in het Wetboek van Strafvordering, zowel voor de opsporingsambtenaren als de OvJ. Dergelijke expliciete normen komen in het fiscale bestuursrecht niet voor, maar vermoedelijk voorziet ook hier het inzagerecht en het zorgvuldigheidsbeginsel in een zeker normenkader (onderdeel 5.2.3).

#### *De zienswijzeprocedure versus het onderzoek ter terechtzitting*

Een kenmerkend verschil tussen beide procedures betreft de openbaarheid. Het onderzoek ter terechtzitting is in beginsel openbaar (artikel 269 Sv) en de zienswijzeprocedure niet. Het publiek kan dus niet controleren of de inspecteur zorgvuldig te werk gaat. Daar staat tegenover dat de belastingplichtige niet de last heeft die een openbare behandeling met zich brengt, zoals negatieve publiciteit.

Een ander verschil betreft de juridische vormgeving en normering. Het strafrecht kent uitgebreide wettelijke voorschriften voor het onderzoek ter terechtzitting (artikelen 268 tot en met 335 Sv) en bewijs (artikelen 338 tot en met 344a Sv). De wetgever heeft daarentegen de normering voortvloeiend uit de zienswijzeprocedure van artikel 5:50 Awb, zowel qua procedure als bewijs, grotendeels aan de rechtspraak overgelaten. Door toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het zorgvuldigheidsbeginsel, zal de zienswijzeprocedure nader moeten worden vormgegeven. De rechtspraak over dit onderwerp is echter schaars.



*Het bestuursrechtelijke rapport versus de strafrechtelijke tenlastelegging*

De inspecteur die van plan is een vergrijpboete op te leggen, moet de belastingplichtige daarvan op de hoogte stellen middels een rapport of proces-verbaal (artikel 5:48 jo. 5:53 Awb en par. 12 BBBB). Dit rapport heeft een met een strafrechtelijke tenlastelegging vergelijkbare grondslagfunctie (onderdeel 5.3.1). Desondanks loopt de rechtsnormering omtrent het vermelden van strafbeïnvloedende omstandigheden in beide geschriften uiteen. In een tenlastelegging moeten namelijk 'de omstandigheden waaronder het feit zou zijn begaan' worden opgenomen, waaronder de wettelijke strafverzwarringsgronden (artikel 261, lid 2 Sv). Het fiscale boeterecht daarentegen kent een dergelijke verplichting niet. Overigens is dit verschil nogal betrekkelijk, omdat er in de fiscaliteit vrijwel geen formeel-wettelijke strafverzwarringsgronden bestaan.

*Kennisgeven van beleidsmatige strafbeïnvloedende omstandigheden*

Strafbeïnvloedende omstandigheden kunnen ook op beleidsniveau zijn omschreven, bijvoorbeeld in het BBBB (zoals in de paragrafen 7 en 8). Aangenomen mag worden dat de inspecteur verplicht is om dergelijke omstandigheden in het rapport op te nemen, zodat de belastingplichtige zich hiertegen kan verweren (paragraaf 12, lid 4 en 6 BBBB). Dergelijke beleidsvoorschriften die de rechter zouden kunnen binden bestaan in het strafrecht vrijwel niet (onderdeel 5.3.2). Alleen de in de vervolgingspraktijk ontwikkelde 'voeging ad informandum' zou als een strafbeïnvloedende omstandigheid kunnen worden aangemerkt. Op grond van rechtspraak moeten ad informandum gevoegde feiten vooraf aan de verdachte worden medegedeeld. In zoverre is er een gelijkenis met het fiscale boeterecht.

*Horen en verslaglegging*

Het 'in levende lijve' ontmoeten van de te bestraffen persoon vormt een wezenlijk onderdeel van het onderzoek naar de materiële waarheid. Dit geldt voor zowel het strafrecht als het fiscale bestuursrecht, hoewel beide rechtsgebieden geen verschijningsplicht kennen. In het strafrecht kan de rechter echter maatregelen nemen om de verdachte in persoon te horen; de wetgever vond in bepaalde gevallen een persoonlijke ontmoeting – voor onder andere de bepaling van de strafmaat – namelijk te belangrijk om ongeclausuleerd te laten.

De inspecteur heeft de plicht om de belastingplichtige uit te nodigen voor een hoorgesprek, maar – zoals gezegd – de belastingplichtige hoeft daar geen gevolg aan te geven. Hij kan er bijvoorbeeld voor kiezen om zich schriftelijk te verweren. Als de belastingplichtige besluit om zijn zienswijze mondeling te geven, dan biedt het fiscale bestuurlijke boeterecht vrijwel geen handvatten of waarborgen waaraan het afnemen van het hoorgesprek moet voldoen (onderdeel 5.3.3). Het belang van het horen voor een zorgvuldig onderzoek naar de waarheid en de strafmaat is naar mijn mening echter dusdanig groot dat nadere regelgeving op zijn plaats is.

*De strafeis; uitbreiding tenlastelegging met strafverzwarende omstandigheid*

Het meest in het oog springende verschil tussen het strafrecht en het fiscale bestuurlijke boeterecht betreft de aanwezigheid in het reguliere strafproces van een aanklager. Zijn visie omtrent de strafmaat komt onder meer tot uitdrukking tijdens het requisitoir en de te vorderen straf. Omdat het opleggen van fiscale bestuurlijke boeten geen procedure op tegenspraak is, ontbreken dergelijke modaliteiten in het fiscale boeterecht. Er zijn dus geen rechtsnormen die zien op een informatiestroom van de inspecteur naar de belastingplichtige toe over nieuwe of – naar aanleiding van de zienswijzeprocedure – hernieuwde inzichten over de strafmaat (onderdeel 5.3.4). De belastingplichtige blijft daardoor niet alleen in het ongewisse voor wat betreft de waardering en weging van de reeds *vóór* de zienswijzeprocedure kenbare strafbeïnvloedende omstandigheden, maar ook met betrekking tot het vaststellen, waarderen en wegen van strafbeïnvloedende omstandigheden welke *tijdens* de zienswijzeprocedure aan het licht zijn gekomen.

*Verweren en laatste woord*

Over het algemeen kan degene die in staat van beschuldiging is gesteld zich tegen de beschuldiging verweren. Door het aandragen van tegenargumenten levert de beschuldigde een actieve bijdrage aan het strafonderzoek. Paragraaf 12 van het BBBB geeft enkele handreikingen voor de wijze waarop de belastingplichtige zich kan verweren tegen een vergrijpboete en welke bewijsregels daarbij in acht moeten worden genomen. Uit het vierde lid van deze paragraaf volgt dat de belastingplichtige een zekere motiveringsverplichting heeft bij het aanvoeren van verweren. Deze verplichting voor de belastingplichtige lijkt zwaarder te zijn dan de relatief lichte beweringslast van de verdachte bij het aandragen van (strafmaat)verweren in een strafprocedure (onderdeel 5.3.5). De motiveringsverplichting bij het voeren van verweer tegen een fiscale vergrijpboete kan een aanzienlijke drempel voor de belastingplichtige vormen die zijn rechtsbescherming kan aantasten. Naar mijn mening zou daarom ook in fiscalibus volstaan moeten kunnen worden met een minimale 'beweringslast' voor het voeren van verweer tijdens de zienswijzeprocedure of in bezwaar.

Ook op andere onderdelen zou een wijziging of aanvulling van het BBBB op het punt van het te voeren verweer niet misstaan. Zo is het zesde lid van paragraaf 12 niet geheel volledig voor wat betreft de verweertypen en de mogelijkheden voor de inspecteur om te kunnen terugvallen op een verzuimboete. Daarnaast is er geen bepaling die voorziet in adequate rechtsbescherming tegen de bijzondere, procedurele strafverzwaring van paragraaf 15, lid 1, BBBB. Wellicht dat – enigszins analoog aan artikel 313 Sv – voorgeschreven zou kunnen worden dat de inspecteur de toepassing van deze bepaling schriftelijk aan de belastingplichtige moet meedelen voordat de verzuimboete daadwerkelijk wordt opgelegd.

Het laatste woord is voor de straftoemeting van groot belang. Dit bijzondere strafrechtelijke fenomeen komt in het fiscale boeterecht echter niet voor. Er is dus geen rechtsnorm die de inspecteur verplicht om de belastingplichtige een ultieme

mogelijkheid te bieden om zijn visie te geven op het rapport alvorens de definitieve boetebeschikking wordt opgelegd. Weliswaar biedt de bezwaarfase daarvoor de nodige ruimte – en dat verklaart mede het verschil met het strafrecht – maar dan moet het initiatief van de belastingplichtige uitgaan, terwijl het toch als de rechtsplicht van de inspecteur moet worden beschouwd om de primaire boetebeschikking zo ‘perfect’ mogelijk op te leggen.

#### *Ambtshalve onderzoek*

Het bewijsrisico van *strafverzwarende* omstandigheden ligt in zekere zin primair bij de vervolgende instantie: de OvJ. De strafrechter is echter eindverantwoordelijk voor het opleggen van een passende, rechtvaardige straf. Dat houdt in dat de rechter aanvullend onderzoek moet verrichten als blijkt dat de OvJ nalatig is geweest bij het achterhalen van strafverzwarende omstandigheden. De reikwijdte en intensiteit van deze aanvullende werkzaamheden zijn afhankelijk van de grootte van de strafzaak en de omvang van het strafdossier, maar ook van de (mogelijke) strafeis en –modaliteit alsmede de daarbij betrokken belangen.

In het fiscale bestuurlijke boeterecht ligt het bewijsrisico van strafverzwarende omstandigheden bij de inspecteur (paragraaf 6, lid 5 BBBB). Dit betekent dat de inspecteur eigener beweging onderzoek naar dergelijke omstandigheden moet doen (onderdeel 5.4.1). In dat opzicht lijkt de inspecteur dus op de OvJ, met dit verschil dat hij bij het daadwerkelijk (bij het opleggen van de boete) in aanmerking nemen van strafverzwarende omstandigheden niet per se bijgestuurd wordt door een interne ‘strafrechterlijke’ toets. De inspecteur is immers rechter in eigen zaak. Weliswaar is de inspecteur gehouden om intern consult te verrichten op grond van paragraaf 25, lid 6 BBBB, maar deze bepaling ziet niet expliciet op het vaststellen van de aanwezigheid van strafverzwarende omstandigheden. Aanpassing van genoemde bepaling in het BBBB zou dan ook mijn voorkeur hebben.

De strafrechter dient in zijn zoektocht naar een rechtvaardig oordeel ook aandacht te hebben voor *strafverminderende* omstandigheden. Voor het onderzoek naar deze omstandigheden zal hij ter terechtzitting, naast op de OvJ, ook een beroep doen op de verdachte. Het bewijsrisico van strafverminderende omstandigheden ligt immers bij de verdachte. Van de verdachte kan echter niet worden verwacht dat hij zich heel actief met het (straftoematings)onderzoek bemoeit, omdat hij geen formele bewijslast draagt. Dat betekent dat de rechter bij het onderzoek naar *strafverminderende* factoren zich actiever zal moeten opstellen dan in zijn onderzoek naar *strafverzwarende* factoren. Hij zal enige compensatie moeten bieden voor het feit dat de verdachte zich passief kan en mag gedragen.

Net als de verdachte tijdens het strafproces heeft de belastingplichtige geen formele bewijslast gedurende het boeteonderzoek, terwijl het bewijsrisico van strafverminderende omstandigheden eveneens bij de beschuldigde, de belastingplichtige, ligt (onderdeel 5.4.2). Dit laatste betekent echter niet, zoals het BBBB in paragraaf 6, lid 5 suggereert, dat de belastingplichtige ook de stelplicht en de bewijslast ter zake heeft

jegens de inspecteur. Naar analogie van de strafrechtelijke regels omtrent het voeren van verweer, kan naar mijn mening hooguit sprake zijn van een zekere, minimale 'beweringslast' voor de belastingplichtige.

Ook de passage in het vijfde lid van paragraaf 6 van het BBBB, welke de strekking heeft dat de inspecteur geen ambtshalve onderzoek hoeft te doen naar strafverminderende factoren, is naar mijn mening onjuist. Een zorgvuldig handelend inspecteur zal in het kader van een evenredige bestraffing ook zelfstandig oog moeten hebben voor een mogelijke strafvermindering, ongeacht de inbreng van de belastingplichtige. Daarbij wordt opgemerkt dat de belastingplichtige evenals de verdachte geen formele bewijslast heeft, zodat van de inspecteur een extra inspanning mag worden verwacht bij het achterhalen van strafverminderende factoren.

Bij het opleggen van de boete betreft de inspecteur in beginsel alle bijzondere factoren die hem op dat moment bekend zijn (paragraaf 6, lid 5, tweede volzin BBBB). Daarnaast heeft de inspecteur een zekere 'vergewisplicht' met betrekking tot omstandigheden die naar objectieve maatstaven een strafverminderend effect hebben. Soms is het onderzoek daarnaar echter moeilijk vorm te geven, zoals bij bepaalde subjectieve, strafverminderende omstandigheden waar alleen de belastingplichtige van op de hoogte is. Onderzoek naar dergelijke factoren kan naar mijn mening in veel gevallen niet verder gaan dan het stellen van een algemene, open vraag aan de belastingplichtige tijdens het horen (in de zienswijzeprocedure of in bezwaar), een procedure die enigszins vergelijkbaar is met het laatste woord van de verdachte tijdens het onderzoek ter terechtzitting.

In het fiscale boeterecht is 'aannemelijkheid' de algemene bewijsstandaard. Deze bewijsstandaard geldt voor alle typen strafbeïnvloedende omstandigheden, ongeacht het onderscheid tussen strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden of de tweedeling tussen (pseudo)wettelijke en niet-(pseudo)wettelijke omstandigheden. In het strafrecht geldt daarentegen soms de zwaardere standaard dat een strafbeïnvloedende omstandigheid 'wettig en overtuigend' bewezen moet worden. Dat doet zich voor bij wettelijke strafverzwarende omstandigheden die onderdeel uitmaken van de delictsomschrijving, bij algemene strafverzwarende omstandigheden (onderdeel 5.4.3) en in sommige gevallen ook bij niet-wettelijke strafverzwarende omstandigheden (onderdeel 5.4.4).

#### *Draagkrachtonderzoek*

Zowel binnen het strafrecht als het fiscale bestuurlijke boeterecht is onderzoek naar de financiële draagkracht van de betrokkene aan de orde wanneer een geldelijke straf of maatregel wordt opgelegd. In een strafrechtelijke procedure zal eerst de OvJ in voorkomende gevallen de draagkracht van de verdachte beoordelen bij de bepaling van de te vorderen straf. Daarna is het aan de strafrechter om bij het opleggen van een geldboete de draagkracht van de verdachte te toetsen op grond van artikel 24 Sr. Deze bepaling wordt slechts in uitzonderlijke gevallen toegepast en heeft veelal een strafverzwarend effect. Daarbij kan de rechter volstaan met een algemeen, beeldvormend onderzoek en hoeft hij niet al te actief te werk te gaan.

Artikel 24 Sr is daardoor niet meer dan 'een vage intentieverklaring'. Ook de oriëntatiepunten en de rechtspraak bieden weinig aanknopingspunten voor een steviger inbedding van het draagkrachtbeginsel in de strafrechtelijke keten (onderdeel 5.5.2).

Anders dan het strafrecht, lijkt het (fiscale) bestuurlijke boeterecht concretere rechtsnormen te bevatten voor draagkrachtonderzoek (onderdeel 5.5.1). Op grond van onder andere artikel 5:46 Awb en paragraaf 7 van het BBBB is de inspecteur veelal gehouden een onderzoek naar de draagkracht uit te voeren. De uitkomsten van een dergelijke toets kunnen aanleiding zijn om een lagere boete op te leggen; strafverhoging in geval van een kapitaalkrachtige belastingplichtige lijkt – anders dan de werking van artikel 24 Sr – denkbeeldig. Daarnaast richt het BBBB zich bij 'slechte financiële omstandigheden' niet alleen op een toetsing ex nunc. Ook betalingsmoeilijkheden ten tijde van het begaan van het beboetbare feit (ex tunc) kunnen tot strafvermindering leiden, zij het dat deze omstandigheden eerder onderdeel zullen uitmaken van het schuldonderzoek dan van een draagkrachtonderzoek.

#### *Aanbevelingen*

- Overweeg om bij beleid de zienswijzeprocedure voor (zware) vergrijpboeten nader vorm te geven (5.3.3). Daarbij kan gedacht worden aan:
  - a) een bepaalde inspanningsverplichting voor de inspecteur om de belastingplichtige in persoon te horen;
  - b) een hoorgesprek onder leiding van een voorzitter die niet eerder bij de zaak betrokken is geweest;
  - c) het notuleren van het hoorgesprek door een notulist;
  - d) het opstellen van richtlijnen voor het maken van afspraken omtrent de controle op de juistheid en volledigheid van de verslaglegging, waarbij de belastingplichtige (of diens gemachtigde) de mogelijkheid wordt geboden om de vastlegging van eventueel aangevoerde strafmaatverweren te verifiëren.
- Verduidelijk de derde volzin van het vierde lid van paragraaf 12 BBBB met betrekking tot de (mate waarin) door de belastingplichtige aangevoerde verweren moeten worden gemotiveerd (5.3.5).
- Overweeg om in het zesde lid van paragraaf 12 van BBBB instructies op te nemen over het onderzoek naar en de gevolgen van door de belastingplichtige aangevoerde verweren in het algemeen en daarin mogelijk te ontwaren (verkapte) strafmaatverweren in het bijzonder (5.3.5).
- Daarnaast zou in het BBBB een voorschrift opgenomen kunnen worden voor het in het (nader) rapport kenbaar maken van toepassing van de strafverzwarende omstandigheid van paragraaf 15, lid 1, van het BBBB (5.3.5).
- Neem in overweging om in het BBBB het recht op het voeren van een laatste woord op te nemen. Door dit 'laatste woord' – dat mijns inziens uit efficiencyoverwegingen wellicht ook beperkt kan blijven tot een schriftelijke verweermogelijkheid – kan de belastingplichtige zijn gedachten uiten over de boeteprocedure in het algemeen en de zienswijzeprocedure in het bijzonder (5.3.5).

- Breng de toepassing van strafverzwarende omstandigheden onder de afstemmingsplicht van paragraaf 25, lid 4 BBBB (5.4.1).
- Schrap de eerste volzin van het vijfde lid van paragraaf 6 van het BBBB (5.4.2).

### 8.3 Een proportionele beslissing

Het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht hebben drie strafdoelen gemeenschappelijk: vergelding, generale preventie en speciale preventie (onderdeel 6.3.1). De preventiedoeleinden zien specifiek op gedragsbeïnvloeding: de straf moet het publiek (generale preventie) en de dader (speciale preventie) er in de toekomst van weerhouden om (weer) de fout in te gaan. Vergelding ziet daarentegen op de daad en niet zozeer op de dader; zij richt zich voornamelijk op 'het betaald zetten' van wat in het verleden is gebeurd, waarbij de verwijtbaarheid van de gedraging en de wederrechtelijkheid worden verdisconteerd.

De drie strafdoelen 'dragen' de straf en beïnvloeden eveneens de hoogte van de straf. Daarbij wordt in eerste instantie de bovengrens van de strafmaat bepaald aan de hand van wat maximaal vergolden mag worden. Vervolgens wordt de straf binnen de aldus vastgestelde hernieuwde marge bepaald met inachtneming van de preventiedoeleinden. Een straf kan dus niet op grond van generale of speciale preventie uitgaan boven hetgeen maximaal vergolden mag worden.

#### *Strafdoelen en fiscale bestuurlijke boeten (algemeen)*

De maximale 'vergeldingsgrens' wordt bepaald door de mate van verwijtbaarheid en de ernst van het onrecht (de wederrechtelijkheid). Bij dit laatste aspect kunnen twee elementen worden onderscheiden; het impactelement – dat wil zeggen de maatschappelijke schok of onrust die het feit teweeg heeft gebracht – en het schade-element (de materiële en immateriële schade die de betrokkene in brede zin de maatschappij heeft berokkend).

Bij fiscale verzuim- en vergrijpboeten is het schade-element vaak een belangrijke component (onderdelen 6.3.2.2 en 6.3.2.3). Veel fiscale boeten zijn namelijk gekoppeld aan een boetegrondslag (de financiële schade in de vorm van de misgelopen belastingopbrengsten). Naast deze directe financiële schade kan (aanmerkelijke) indirecte financiële schade optreden als gevolg van overtredingen in de 'gegevens-sfeer', zoals te hoge uitkeringen en toeslagen. Ook doet zich schade voor in de zin dat meer ambtelijke werkzaamheden noodzakelijk zijn, bijvoorbeeld als een belastingplichtige zijn aangifte inkomstenbelasting niet indient.

Anders dan het schade-element lijkt het impact-element in het algemeen van gering belang te zijn bij fiscale beboeting in verband met de beperkte openbaarheid van het heffings- en beboetingsproces. Slechts in uitzonderingsgevallen zal een zodanige maatschappelijke onrust kunnen ontstaan dat die aanleiding kan geven tot strafverzwaring.

Verwijtbaarheid is eveneens van groot belang bij fiscale boeten. Bij vergrijpboeten blijkt dit al uit het feit dat de initiële hoogte van de boete afhankelijk is van de mate van verwijtbaarheid (onderdeel 6.3.2.4). Als sprake is van grove schuld dan volgt een boete van in beginsel 25% en in geval van opzet bedraagt deze boete 50%. Ook bij verzuimboeten kan de mate van verwijtbaarheid mede de hoogte van de boete beïnvloeden, zij het dat dit zich vermoedelijk veelal in de sfeer van de individuele straftoemeting zal afspelen (straftoemetingsschuld) en niet in de primaire fase (onderdeel 6.3.2.5).

Preventie lijkt een ondergeschikte rol te spelen bij fiscale bestuurlijke boeten. Voor zover deze doelstelling in de rechtsbronnen getraceerd kan worden, richt zij zich vooral op het bevestigen van de afschrikwekkende norm die is neergelegd in wet of beleid ter ondersteuning van de generale preventie (onderdeel 6.3.2.7). Bij vergrijpboeten leidt 'normhandhaving' (speciale preventie) tot het formuleren van een zekere benedengrens (onderdeel 6.3.2.8). Een dergelijk boeteminimum zorgt er voor dat andere strafdoelen niet kunnen leiden tot een verdere strafvermindering dan vanuit normhandhaving (of normbevestiging) geboden is. Voorstelbaar is dat een dergelijke benedengrens ook voor verzuimboeten kan gelden.

#### *Rubricering; strafdoelen*

Van de negentien onderzochte strafbeïnvloedende omstandigheden hangen er drie samen met de aard van het delict, vijf met de persoon van de dader, één met de wijze waarop het delict is begaan, twee met de gevolgen van het delict en twee met de context. Van zes (overige) omstandigheden is niet aan te geven hoe ze zich verhouden tot de beboetbare gedraging. Deze omstandigheden zijn dan ook niet (direct) te relateren aan de strafdoelen, omdat zij andere doeleinden nastreven zoals het vergoeden van immateriële schade, het elimineren van onzekerheden in de boete-grondslag of het voorkomen van rechtsongelijkheid. Overigens zijn al deze overige omstandigheden als strafverminderend te typeren.

#### *Strafverzwarend en strafverminderend*

Er zijn acht (overwegend) strafverzwarende omstandigheden. Deze omstandigheden hangen vooral samen met de aard van het delict en de wijze waarop het delict is gepleegd. Twaalf omstandigheden zijn te kenmerken als (overwegend) strafverminderend.<sup>2</sup> Strafverminderende omstandigheden doen zich voornamelijk voor in de sfeer van de gevolgen en de context van het beboetbare feit en de overige omstandigheden. Strafverzwarende omstandigheden komen daarentegen meer voor in verband met de aard van het delict en de wijze waarop het delict is gepleegd. Daarbij is opmerkelijk dat alle besproken strafverzwarende omstandigheden terug te voeren zijn op een of meer strafdoelen en niet op doelen die primair buiten het strafrecht zijn gelegen.

<sup>2</sup> De proceshouding van de betrokkene (onderdeel 6.4.3.5) kan zowel strafverzwarend (niet-coöperatief) als strafverminderend (wél coöperatief) uitwerken.

*Vergelijking met strafrecht*

De meeste strafbeïnvloedende omstandigheden in het fiscale bestuurlijke boeterecht kunnen in zekere zin gespiegeld worden aan vergelijkbare fenomenen in het (fiscale) strafrecht. Maar vaak is in die gevallen de specifieke context van beide rechtsgebieden dermate verschillend dat geen uitspraak kan worden gedaan over de overeenkomsten en de (verklaringen van) verschillen met betrekking tot waardering en weging van de onderzochte omstandigheden.

Van twee omstandigheden – het verzwijgen van box 3-inkomsten (onderdeel 6.4.2.1) en de overschrijding van de redelijke termijn (onderdeel 6.4.7.3) – kan gezegd worden dat ze direct in verbinding staan met vergelijkbare strafbeïnvloedende omstandigheden in het (fiscaal) strafrechtelijke domein. Dat betekent dat in zowel het strafrecht als in het fiscale boeterecht overwegend dezelfde uitgangspunten bij straftoemeting worden gehanteerd. Overigens houdt dit niet in dat de waardering en weging in die gevallen voor het strafrecht en het fiscale bestuurlijke boeterecht altijd op een lijn te stellen zijn. In individuele situaties kunnen zich immers specifieke feiten en omstandigheden voordoen die een afwijking van de algemene, strafbeïnvloedende uitgangspunten rechtvaardigen.

Sommige fiscale strafbeïnvloedende factoren kennen in het geheel geen vergelijkbare omstandigheden in het strafrecht. Zo zijn de beperkte overschrijding van de aangifte- en betalingstermijn (onderdeel 6.4.5.1), de omkering van de bewijslast (onderdeel 6.4.7.4) en saldering binnen de naheffingsaanslag (onderdeel 6.4.7.5) allen omstandigheden die typisch kenmerkend zijn voor het fiscale bestuurlijke boeterecht, vanwege de bijzondere doelstelling van bepaalde verzuimnormen (beperkte termijnoverschrijdingen), het specifieke fiscale bewijsrecht (omkering) en de afhankelijkheid van de oplegging van een naheffingsaanslag.

*Aanbevelingen*

Bij alle onderzochte fiscale strafbeïnvloedende factoren kan in meer of mindere mate een legitimatie worden gevonden voor de strafbeïnvloeding vanuit de klassieke strafdoelen. Dat neemt niet weg dat er ruimte is om het fiscale bestuurlijke boeterecht aan te passen daar waar er spanning is tussen de (mate van) strafbeïnvloeding en de van toepassing zijnde strafdoelen. Met een schuin oog kijkend naar het strafrecht worden daartoe door mij de volgende aanbevelingen gedaan:

- Heroverweeg het strengere boeteregime voor overtredingen inzake privé-gebruik auto (onderdeel 6.4.2.3).
- Regel in het BBBB dat voor het opleggen van de verhoogde verzuimboeten inzake privé-gebruik auto voortaan de (zware) zienswijzeprocedure zal gelden (onderdeel 6.4.2.3).
- Neem in het BBBB een bepaling op analoog aan artikel 50 Sr om te voorkomen dat bepaalde subjectieve strafbeïnvloedende factoren van plegers zouden kunnen doorwerken naar deelnemers (onderdeel 6.4.3).
- Sluit in het BBBB uit dat een dubbele strafverzwaring bij samenspanning kan plaatsvinden (onderdeel 6.4.4.1).



- Onderzoek de mogelijke meerwaarde van voorwaardelijke beboeting (onderdeel 6.4.7.1).
- Neem in het BBBB een strafplafond op voor de situatie van eendaadse samenloop (onderdeel 6.4.7.2).
- Voorzie in een duidelijke (bij voorkeur: wettelijke) regeling voor straftoemeting bij voortgezette handelingen (onderdeel 6.4.7.2).
- Onderzoek de mogelijkheid om meer uniformiteit te bewerkstelligen bij de straftoemeting door fiscale rechters in geval van overschrijding van de redelijke termijn (onderdeel 6.4.7.3).

#### 8.4 Een gemotiveerde beslissing

Een goed gemotiveerde strafmaat is van wezenlijk belang voor de straftoemetingspraktijk. Het dwingt de bestraffende instantie inzicht te geven in zijn beweegredenen (inscherpingsfunctie) en uitleg te geven aan de betrokkenen (explicatiefunctie). Daarnaast vormt het een belangrijk vertrekpunt voor een eventuele vervolginstantie (controlefunctie).<sup>3</sup> Deze drie functies hebben relevantie voor zowel het strafrecht als voor het bestuurlijke boeterecht.

Een ander belangrijk aspect is dat het motiveringsbeginsel niet op zichzelf lijkt te staan. De voormelde inscherpingsfunctie lijkt zich namelijk niet te beperken tot de (uiterlijke) vormgeving van de strafmaatbeslissing, maar het noopt eveneens tot een zorgvuldige voorbereiding en een evenredige belangenafweging. In zoverre heeft het motiveringsbeginsel dus een reflexwerking ten aanzien van de eerdere fasen binnen het proces van straftoemeting.

De vormgeving van het motiveringsbeginsel binnen beide rechtsgebieden is intussen zeer verschillend. In het bestuursrecht speelt het motiveringsbeginsel als gecodificeerd algemeen beginsel van behoorlijk bestuur (artikelen 3:46 en 3:47 Awb) een centrale rol. Zo ook voor wat betreft de boetetoemeting (zie onderdelen 7.2.1 tot en met 7.2.3). Nadere concretisering in specifieke motiveringsnormen is door de wetgever voornamelijk overgelaten aan de rechtspraak. Dit is in het strafrecht niet het geval. Daar bevatten de Wetboeken van Strafrecht en Strafvordering tal van motiveringsplichten die onder meer ook betrekking hebben op de strafmaat.

Rechtsnormen voor het motiveren van de straftoemeting binnen het (fiscale) bestuurlijke boeterecht zijn maar beperkt tot ontwikkeling gekomen. Weliswaar geven de artikelen 5:9 en 5:52 van de Awb en paragraaf 11 van het BBBB enkele handvatten, maar er is nagenoeg geen rechtspraak die de normatieve werking van deze bepalingen (nader) invult dan wel deze normen bevestigt (onderdeel 7.2.4).<sup>4</sup> Dit is overigens niet zo vreemd, omdat motiveringsgebreken in het bestuursrecht

<sup>3</sup> Zie Corstens/Borgers, XVI.6.

<sup>4</sup> Paragraaf 11 van het BBBB bevat de meest concrete rechtsnorm voor de motivering van de straftoemeting bij fiscale bestuurlijke boeten. Er is mij geen jurisprudentie bekend waarin deze norm ter discussie wordt gesteld.

over het algemeen geen grote gevolgen hebben voor het besluit, waardoor belanghebbenden waarschijnlijk veelal niet de moeite zullen nemen om een motiveringsgebrek als afzonderlijke grief aan te voeren.

In het strafrecht is dat echter anders. Als de strafrechter in hoger beroep een schending van een van de motiveringsplichten van de artikelen 358 en 359 Sv constateert, dan leidt dit doorgaans tot nietigheid van het betreffende vonnis. Er staat dus nogal wat op het spel. Vandaar dat dit dan ook veel rechtspraak heeft opgeleverd. Maar voor de het invullen van het motiveren van de straftoemeting heeft de uitleg van de rechter in veel gevallen geen nadere duiding van de wettelijke motiveringsvereisten teweeggebracht (onderdelen 7.3.3.1 tot en met 7.3.3.3). Sterker nog, volgens de Hoge Raad is de strafrechter in het geheel niet verplicht om de keuze en waardering van strafbeïnvloedende factoren te motiveren. Het eindresultaat is dus enigszins vergelijkbaar met het fiscale boeterecht: er zijn (vrijwel) geen concrete rechtsnormen die invulling geven aan de motivering van strafbeïnvloedende omstandigheden.

Het algemene beeld is dat het fiscale bestuurlijke boeterecht een steviger verankering van het motiveringsbeginsel kan gebruiken voor wat betreft de motivering van de strafmaat. Het strafrecht kan hierbij als voorbeeld dienen. Aanknopen bij de zienswijze van de *strafrechter* biedt echter weinig soelaas. Maar dat betekent mijns inziens niet dat er geen inspiratie kan worden opgedaan uit de initiatieven die de *strafwetgever* in het verleden heeft ontplooid, bijvoorbeeld ten aanzien van de motivering van geldboeten en de responsieplicht met betrekking tot draagkrachtverweren (artikel 24 Sr; onderdeel 7.3.3.4) en de sanctionering van motiveringsgebreken in de vorm van strafvermindering (artikel 359a Sv; onderdeel 7.3.3.5).

#### *Aanbevelingen*

- Neem in paragraaf 11 BBBB op dat de inspecteur alle strafbeïnvloedende omstandigheden omschrijft die hij bij de individuele straftoemeting heeft betrokken, ook als de einduitkomst zou leiden tot het opleggen van een standaardboete (onderdeel 7.2.4).
- Overweeg om in paragraaf 11 BBBB een responsieplicht voor de inspecteur op te nemen voor die gevallen waarin hij voornemens is de door belastingplichtige aangevoerde strafverminderende factoren of de door belastingplichtige betwiste strafverzwarende omstandigheden af te wijzen (onderdeel 7.2.4).
- Overweeg om een voorschrift in het BBBB op te nemen (bijvoorbeeld in paragraaf 12 BBBB) dat de inspecteur ertoe verplicht om het voorgenomen boetebedrag in het boeterapport (kennisgeving) mede te delen en te motiveren, waarbij hij tevens geacht wordt in te gaan op de geldende beleidsstandaarden en eventuele, bij de individuele straftoemeting betrokken, strafverzwarende en strafverminderende factoren (onderdeel 7.3.2.2).
- Overweeg om in de Awb een bepaling overeenkomend met artikel 24 Sr op te nemen met een verwijzing naar de motiveringsplicht ten aanzien van verricht draagkrachtonderzoek bij hoge boeten in het kader van de proportionaliteitstoets van het tweede lid van artikel 5:46 Awb (onderdeel 7.3.3.4).

- Overweeg om een bestuursrechtelijke pendant van artikel 359a, lid 2 Sv in de Awb op te nemen die voorziet in een passende strafvermindering bij vormverzuimen, zoals motiveringsgebreken ten aanzien van de straftoemeting (onderdelen 7.3.3.4 en 7.3.3.5).

## 8.5 Afsluitende beschouwingen

Hiervoor heb ik de verschillen tussen het fiscale boeterecht en het strafrecht in de rechtsnormatieve uitwerking van de vier genoemde beginselen in het straftoemingsdomein uiteen gezet. Met deze beschrijving en vergelijking is het doel van mijn onderzoek – het verkrijgen van een beter inzicht in het theoretisch kader van het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht – grotendeels bereikt. Want hoewel ik voor sommige verschillen een specifieke verklaring meen te hebben kunnen geven, is het antwoord op de slotvraag van mijn probleemstelling nog niet volledig. Vandaar dat ik hierna nogmaals terugkeer naar de ontstaansgeschiedenis van het fiscale boeterecht, dit in mijn zoektocht naar verklaringen voor de bevonden verschillen van – wellicht – meer algemene aard.

### *Ontstaansgeschiedenis*

Het fiscale bestuurlijke boeterecht is binnen het fiscale recht bijna drie eeuwen geleden ontstaan. In die tijd leefden er nog geheel andere gedachten over wat onder straf moest worden verstaan. Daarnaast waren destijds eenheid en consistentie binnen hetzelfde rechtsbestel ver te zoeken. Vandaar dat het fiscale boeterecht lange tijd niet vatbaar was voor ontwikkelingen op strafrechtelijk terrein, waardoor het een geheel eigen ontstaansgeschiedenis in relatieve beslotenheid heeft doorgemaakt. Dit biedt een mogelijke verklaring voor de hedendaagse verschillen tussen beide rechtsgebieden.

Pas in de loop van de vorige eeuw is het fiscale boeterecht opgeschoven richting het strafrecht. Het startschot daarvoor werd min of meer gegeven door de erkenning van het EHRM in 1984 dat een bestuurlijke boete een straf ('criminal charge') is (als gevolg van het arrest Öztürk). Hierdoor werden de poorten geopend voor de toepassing van algemene strafrechtelijke principes en beginselen. Daarbij hebben de mensenrechtenverdragen een grote rol gespeeld, als later ook de vierde tranche van de Awb.

### *Jussila*

Hoewel deze ontwikkeling aantoont dat het fiscale boeterecht zich langzamerhand voegt naar het strafrecht, zijn er dus ook ontwikkelingen die dit in zekere zin een halt lijken toe te roepen. Dit kan verband houden met de verschillende functies van beide rechtsgebieden.

Een verklaring van die verschillen zou deels gevonden kunnen worden in het Jussila-arrest van het EHRM uit 2006. In dit arrest maakte het EHRM een belangrijk onderscheid tussen het fiscale boeterecht en het 'hard core' strafrecht, door te oordelen dat de waarborgen van artikel 6 EVRM in geval van fiscale boeten 'will

not necessarily apply with their full stringency'.<sup>5</sup> Hoewel niet duidelijk is hoe dit meer gematigde regime er uit ziet, volgt uit het arrest dát er zich wel degelijk (gerechtvaardigde) verschillen in de rechtsnormatieve uitwerking van de waarborgen van artikel 6 EVRM tussen het strafrecht en het fiscale boeterecht kunnen voordoen.

Geheel nieuw was dit overigens niet. Het hof had immers al eerder beboeting door bestuursorganen – geen onafhankelijke en onpartijdige gerechten zoals artikel 6 EVRM voorschrijft – goedgekeurd, zolang de boete maar voorgelegd kon worden aan een (gerechtelijke) instantie die wél als zodanig kwalificeert. Voorstelbaar is dan ook dat sommige waarborgen met betrekking tot de straftoemeting van bepaalde fiscale boeten in de toekomst niet nader zullen of hoeven te worden geconcretiseerd en dat er dus discrepanties met het strafrecht zullen blijven bestaan.

#### *Efficiency*

Uit de hiervoor aangehaalde passage uit het Jussila-arrest zou geconcludeerd kunnen worden dat de reden voor het soepeler regime voor fiscale boeten enkel gelegen is in het feit dat het veelal om minder ernstige situaties gaat. In de daaraan voorafgaande rechtsoverweging (r.o. 42) refereert het EHRM echter ook aan 'demands of efficiency and economy' waar (belasting)autoriteiten ook een zeker oog voor mogen hebben. Met andere woorden, efficiency-overwegingen kunnen in bepaalde gevallen eveneens leiden tot (gerechtvaardigde) verschillen tussen het strafrecht en het fiscale boeterecht.

Bij efficiency gaan de gedachten voornamelijk uit naar het verschil in het hoge *aantal* te behandelen zaken en de wijze waarop deze zaken behandeld worden. Zo is het gezien de massaliteit van het boeteproces bij de Belastingdienst noodzakelijk dat het overgrote deel van de overtredingen (verzuimen) geautomatiseerd wordt afgedaan. De straftoemeting wijkt daardoor af van hetgeen de strafrechter doet; een verschil dat overigens legitiem kan zijn op grond van de Jussila-doctrine.

Een ander efficiency-aspect – dat eveneens in Jussila aan de orde komt (r.o. 45) – betreft de *combinatie* van verschillende procedures. Anders dan strafrechtelijke sancties gaan fiscale boeten namelijk vaak gepaard met een belastingaanslag die net als de boetebesikking in rechte betwist kan worden. Daardoor wordt het mogelijk dat bepaalde boetewaarborgen – ook op het terrein van de straftoemeting – mede worden vormgegeven tijdens de procedure over de belastingaanslag.

#### *Instrumentaliteit en rechtsbescherming*

De hiervoor vermelde overwegingen van het EHRM geven blijk van een instrumentele visie op het fiscale boeterecht. Dit valt te verklaren. Het bestuursrecht heeft namelijk naast een legitimerende functie en een waarborgfunctie – die beide tezamen invulling geven aan het rechtsbeschermingsprincipe – ook een instrumentele functie. Deze laatste functie heeft betrekking op de vaststelling en uitvoering van beleid.<sup>6</sup> Het recht wordt in deze instrumentele benadering gezien als een

5 EHRM 23 november 2006, appl.no. 73053/01, r.o. 43 (Jussila).

6 Schlössels/Zijlstra, p. 50 e.v..

middel om bepaalde beleidsdoeleinden te bereiken waarbij ook efficiency en effectiviteit van belang zijn.

Instrumentaliteit speelt overigens ook in het strafrecht een rol.<sup>7</sup> Zo kunnen verschillende vormen van uitbreiding van strafbaarheid en de toename van opsporingsbevoegdheden van de afgelopen decennia aan een zekere mate van instrumentaliteit worden toegeschreven.<sup>8</sup> De strafrechter is als onafhankelijke en onpartijdige macht echter niet aan enige beleidsdoelstelling met betrekking tot straftoemeting gebonden. Wel kan een bepaald overheidsbeleid, namelijk een beleid dat zich met name richt tot de wetgever en/of het OM, doorwerken naar de strafmaat. Maar uiteindelijk is de strafrechter vrij om de hoogte van de straf te bepalen. Vandaar dat instrumentaliteit naar alle waarschijnlijkheid van beperkt belang is voor de straftoemeting door de strafrechter.<sup>9</sup>

Dit is anders in het fiscale boeterecht. In fiscalibus maakt de beboetende instantie onderdeel uit van de uitvoerende macht. Daardoor kunnen de beleidsdoelstellingen van die uitvoerende macht – al dan niet via wetgeving – zich ook direct richten tot het proces van straftoemeting en de hoogte van de op te leggen boeten, vooral daar waar de inspecteur weinig ruimte heeft om van de standaarden af te wijken. Voorbeelden daarvan zijn de inkeerregeling (6.4.5.2), de 300%-vergrijpboeten (paragraaf 6.4.2.1) en de aangifteverzuimboete voor de vennootschapsbelasting (paragraaf 6.4.3.2). Het door mij geconstateerde verschil in de doorwerking van de instrumentaliteitsgedachte tussen het strafrecht en het fiscale boeterecht kan derhalve een belangrijke algemene verklaring zijn van de discrepantie tussen beide rechtsgebieden met betrekking tot de straftoemeting.

#### *Tot besluit*

Inmiddels hebben veel strafrechtelijke fenomenen een plek gekregen binnen het fiscale bestuurlijke boeterecht. Deze hebben een waardevolle bijdrage geleverd aan de doorontwikkeling van een rechtvaardig(er) boetestelsel. Denk bijvoorbeeld aan (de uitleg van) het opzetbegrip, het legaliteitsbeginsel, het ne bis in idem-beginsel, de strafuitsluitingsgronden en de diverse (strafrechtelijke) deelnemingsvarianten. Een dergelijke rechtsvorming, die eveneens betrekking heeft op de homogeniteit van begrippen over verschillende rechtsgebieden heen, gaat echter meestal niet van de ene op de andere dag. Zo is aan het toerekenen van schuld van een gemachtigde aan een belastingplichtige pas op 1 december 2006 door de Hoge Raad een halt toegevoegd, terwijl de onschuldpresumptie al jarenlang voor het fiscale boeterecht gold. Hetzelfde kan ook gezegd worden over individuele straftoemeting; er zijn weliswaar enkele bruggetjes geslagen tussen het fiscale boeterecht en het strafrecht, maar de verschillen zijn best nog groot en talrijk en vanuit beginselperspectief zeker niet allemaal een-twee-drie geheel te verklaren.

7 Zie De Hullu 2015, p. 17-18, die verwijst naar R. Foqué en A.C. 't Hart, *Instrumentaliteit en rechtsbescherming*, Arnhem 1990.

8 Groenhuijsen/Kooijmans, DD 2010/25, paragraaf 10.

9 Zo verwijzen zowel Schuyt als Schoep in hun dissertaties in het geheel niet naar instrumentaliteit.



## SAMENVATTING

Het onderzoek draagt de titel: "Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht". Hij geeft de kern van het onderzoek weer en daarmee meteen ook het belangrijkste doel, namelijk: een beter zicht krijgen op het theoretische kader van het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht door de inspecteur.

Mijn belangstelling voor fiscale boeten en meer in het bijzonder voor het vraagstuk 'straftoemeting' komt voort uit de dagelijkse praktijk van een belangrijk deel van mijn ambtelijke werkzaamheden. Daarin bespeurde ik enerzijds dat de inspecteur nogal eens tegen problemen opliep bij het toepassen van zijn boete-arsenaal en de maatvoering van door hem op te leggen boeten. Anderzijds was mijn waarneming dat de wijze waarop de inspecteur de hoogte van een boete bepaalt met een zekere regelmaat onderwerp was van arbitrage en kritiek in de vakliteratuur. Dit vormde voor mij de aanleiding om individuele straftoemeting van fiscale boeten te onderzoeken, zodat meer helderheid hierover kan worden verschaft.

Aandacht voor het vraagstuk straftoemeting is te meer geboden omdat het fiscale bestuurlijke boete-arsenaal de laatste jaren flink is uitgebreid. Niet alleen is het aantal beboetbare gedragingen toegenomen en is de kring van te beboeten personen uitgebreid, ook kunnen in voorkomende gevallen hogere maximumboeten worden opgelegd, waardoor tegelijk het belang van eventuele boetematigende omstandigheden toeneemt.

Ontwikkelingen als deze leggen niet alleen een steeds groter beslag op de beschikbare menskracht van de Belastingdienst, maar ook op die van de rechterlijke macht. Individuele straftoemeting is immers mensenwerk. Diepgaande kennis van het gehele proces van straftoemeting, inclusief de meer geïndividualiseerde straftoemeting, is daarbij onontbeerlijk. Dergelijke kennis is echter niet alleen van belang voor de bestraffer en de bestrafte. Ook fiscale dienstverleners die beboete belastingplichtigen bijstaan en de rechterlijke macht zijn gebaat bij gedegen kennis over straftoemeting. Zonder een gedegen inzicht in en een degelijke kennis van het proces van individuele straftoemeting is een zorgvuldige afweging van belangen immers niet mogelijk.

De onderzoeksopzet is toegesneden op een theoretische (interne) rechtsvergelijking tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht. Daarbij is allereerst het onderzoeksobject geduid als de geïndividualiseerde straftoemetingsfase, die zowel in fiscale bestuursrecht als in het strafrecht kan worden onderscheiden als de laatste

fase in het besluitvormingsproces na de vaststelling dat voldaan is aan alle voorwaarden voor strafbaarheid. Eerst in deze fase komen de eventuele strafvermindende en strafverzwarende omstandigheden aan de orde. Daarnaast is het onderzoek op voorhand nader afgebakend door de rechtsvergelijking te beperken tot het strafrecht dat zich richt tot de strafrechter en niet tot de strafbeschikkende OvJ. Ook is er voor gekozen om bij het te vergelijken fiscale boeterecht voornamelijk uit te gaan van de algemene regeling van hoofdstuk VIIIA van de AWR.

Zoals uit het voorgaande kan worden afgeleid was het object van het onderzoek de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht. Rechtsnormen kunnen echter uit tal van verschillende rechtsbeginselen voortkomen. Voor het doel van het onderzoek – en tegelijk om dit onderzoek structuur te geven – was het daarom van wezenlijk belang een keuze te maken voor de rechtsbeginselen welke als het meest bepalend kunnen worden geacht voor het proces van individuele straftoemeting.

Het proceskarakter van het onderzoeksobject is voor mij in belangrijke mate richtinggevend geweest. Door de beslissing omtrent de strafmaat namelijk te duiden als een besluitvormingsproces dat leidt tot een afzonderlijk besluit (de hoogte van de boete), kan gebruik worden gemaakt van de drie fasen die in een bestuurlijk besluitvormingsproces kunnen worden onderscheiden. Deze drie fasen – die in zekere zin ook in het strafrechtelijke proces van straftoemeting kunnen worden onderkend – betreffen de besluitvoorbereiding, de besluitneming en besluitmededeling.

Aan de hand van de activiteiten die plaatsvinden in deze verschillende fasen, alsmede de bepalingen dienaangaande in de Awb, was het mogelijk om de meest relevante beginselen te kunnen selecteren. Zo staat in de voorbereidingsfase veelal het zorgvuldigheidsbeginsel voorop, tijdens de fase van besluitneming vooral het evenredigheidsbeginsel en in de fase van besluitmededeling voornamelijk het motiveringsbeginsel. Het onpartijdigheidsbeginsel fungeert daarbij als een algemeen, dragend beginsel; het is van belang voor het gehele besluitvormingstraject.

Zoals opgemerkt, was een belangrijk doel van het onderzoek om een beter zicht te krijgen op het theoretische kader van het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht door de inspecteur. Daartoe is aan de hand van de vier genoemde rechtsbeginselen onderzocht welke rechtsnormen er gelden voor, c.q. toepasselijk kunnen worden geacht op, het fiscale straftoemetingsproces. Het aldus beschreven fiscale straftoemetingsrecht is vervolgens – uitgaande van deze vier rechtsbeginselen – op onderdelen vergeleken met dat in het strafrecht.

Na het inleidende hoofdstuk 1, waarin onder meer de achtergrond van de centrale onderzoeksvraag is geschetst, vangt het onderzoek in hoofdstuk 2 aan met een geschiedkundige verhandeling over het ontstaan van het fiscale bestuurlijke boeterecht om inzicht te krijgen in dit rechtsgebied. Een verantwoorde beoordeling van rechtsstelsels vereist immers inzicht in hun historische ontwikkeling. Specifiek is



daarbij aandacht besteed aan de wijze waarop de boeten in het verleden op maat werden gemaakt en welke beginselen en factoren daarbij van belang werden geacht.

Daarbij is door middel van een studie van onder meer literatuur en de parlementaire geschiedenis geprobeerd het ontstaan en de ontwikkeling van de geïndividualiseerde straftoemeting op fiscaal gebied in kaart te brengen. Zo ben ik terug in de tijd gegaan naar het moment waarop de fiscale bestuurlijke boete haar intrede doet, namelijk naar het Generaal Plakkaat van 31 juli 1725 'op den ophef van de convoyen en licenten, mitsgaders op het lastgeldt op de Scheepen'. Bood dit Generaal Plakkaat nog weinig ruimte om de wettelijke boeten, die overigens naar vaste bedragen werden opgelegd en geen onderscheid maakten naar de mate van verwijtbaarheid, af te stemmen op het individuele geval, in de loop van de eeuwen daarna kwamen er meer en meer variabele boeten, die gerelateerd werden aan de hoogte van het belastingbedrag in kwestie en ging ook de mate van verwijtbaarheid een rol spelen (door gebruik van het begrip 'kwade trouw'). Daarnaast werd aandacht besteed aan recidive als strafverzwarende omstandigheid en namen de kwijtscheldingsmogelijkheden en mogelijkheden om boeten te mitigeren geleidelijk aan toe. Lang was daarbij de heersende opvatting dat boeten moesten worden opgevat als schadevergoeding voor het mislopen van belastingopbrengsten in plaats van als een straf. Halverwege de vorige eeuw zou hier door allerlei ontwikkelingen verandering in komen. Uiteindelijk werd de strafrechtelijke visie definitief door de regering overgenomen in het ontwerp van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van 1959. In de AWR was een stelsel van lichte en zware verhogingen opgenomen, een onderscheid dat vergelijkbaar is met het huidige onderscheid tussen verzuim- en vergrijpboeten.

Met ingang van 1998 zijn de boetebepalingen van de AWR ingrijpend gewijzigd. Deze wijzigingen vloeiden in belangrijke mate voort uit de conclusies en aanbevelingen van de Commissie Van Slooten, die onder andere als opdracht had meegekregen om de wettelijke boeten tegen het licht te houden gezien de ontwikkelingen in de rechtspraak op het gebied van de mensenrechtenverdragen. In de AWR werd een nieuw hoofdstuk VIIIA geïntroduceerd, dat zowel materiële als procedurele voorschriften met betrekking tot het fiscale bestuurlijke boeterecht zou bevatten. De boeten werden niet langer verplicht en uit hoofde van de wet opgelegd, maar werden allen omschreven als 'kan'-bepalingen. Het gevolg hiervan was dat er niet langer sprake kon zijn van louter kwijtscheldingsbeleid.

Samenvattend volgt uit het historisch onderzoek dat het individuele straftoemittingsdomein van fiscale boeten zich langzamerhand van de wetgever naar de inspecteur heeft verplaatst en dat het (fiscale) boeterecht geleidelijk aan doordeesemd is geraakt van strafrechtelijke beginselen en uitgangspunten.

In hoofdstuk 3 is in de context van dit onderzoek allereerst een theoretische uiteenzetting gegeven over algemene rechtsbeginselen en het internationale recht. Voor het onderzoek – dat kortweg ziet op de wijze waarop de bestraffer de straf rechtens zou moeten toemeten – was het namelijk van belang te beschrijven hoe het

recht in het algemeen gedragsvoorschriften (rechtsnormen) kan voortbrengen. Gedragsvoorschriften waarop de betrokken actoren vervolgens kunnen worden aangesproken. Vragen die daarbij in dit hoofdstuk aan de orde zijn gekomen, betreffen: Wat is een rechtsnorm? Waar komt een rechtsnorm vandaan? En waar zijn rechtsnormen terug te vinden? De functie en het doel van het recht hangen verder nauw samen met de wijze waarop een samenleving is georganiseerd. Het begrip 'rechtsstaat' staat daarbij centraal. Na een korte historische beschouwing over de evolutie van de democratische rechtstaat is vervolgens ingegaan op de ontwikkeling van het denken over rechtsbeginselen en rechtsnormen en op de verhouding tussen de begrippen rechtsnorm, rechtsbeginsel en rechtswaarde.

Daarna is in dit hoofdstuk het internationale (verdragen)recht en de internationale rechtspraak aan een onderzoek onderworpen. Het internationale recht is de afgelopen decennia namelijk van toenemend belang bij de ontwikkeling van rechtsbeginselen en rechtsnormen op strafrechtelijk en boeterechtelijk terrein. In dit onderdeel van hoofdstuk 3 wordt onder meer het internationaalrechtelijk kader geschetst van de vier straftoemingsbeginselen die centraal staan in het onderzoek: het onpartijdigheidsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel.

Alvorens in hoofdstuk 3 deze vier hoofdbeginselen van straftoemering aan de orde komen, is ingegaan op de afbakening van straffen die vallen onder het beginsel van een eerlijk proces ('fair trial') van artikel 6 van het EVRM. Deze bepaling heeft door haar toepassingsbereik de afgelopen decennia een grote bijdrage geleverd aan de ontwikkeling van het nationale bestuurlijke boeterecht, waarmee het daarin vervatte beginsel kan worden beschouwd als één van de belangrijkste toetsstenen voor bestraffing en straftoemering. Daarbij moet volgens vaste rechtspraak van het EHRM het begrip 'criminal charge', in de zin van artikel 6 EVRM, als een autonoom fenomeen worden benaderd. Het EHRM heeft daarmee onder meer duidelijk willen maken dat de verdragstaten de fundamentele rechtswaarborgen van artikel 6 EVRM niet terzijde kunnen schuiven door bijvoorbeeld strafbepalingen te verplaatsen van het strafrecht naar andere niet-strafrechtelijke rechtsgebieden. Een bestuurlijke boete wordt door het hof dan ook als 'criminal in nature' geacht, wanneer zowel het algemene karakter van de bepaling als het doel van de straf een afschrikwekkende werking hebben en bedoeld zijn om leed toe te voegen ('punitive'). Volgens het hof is de hoogte van het boetebedrag ('minor offence') daarbij niet van belang.

Als centrale vraag van het onderzoek is gekozen voor: "Waarin verschilt de rechtshandhaving van het proces van individuele straftoemering door de inspecteur in het fiscale bestuursrecht van de rechtshandhaving van het proces van individuele straftoemering door de strafrechter, en is dit verschil verklaarbaar gelet op de van toepassing zijnde rechtsbeginselen?" In de hoofdstukken 4 tot en met 7 is deze centrale onderzoeksvraag achtereenvolgens toegepast op de vier eerdergenoemde genoemde en geselecteerde rechtsbeginselen. In deze vier hoofdstukken zijn voor

elk rechtsbeginsel de voor het onderzoek van belang zijnde rechtsbronnen nage- lopen en deze vervolgens in rechtsnormatief opzicht en per rechtsgebied ontleed en uiteengezet. Door het normatieve element uit deze beginselen te destilleren, kan een algemeen beeld worden verkregen van het rechten- en verplichtingenkader dat geacht wordt te gelden voor de bestraffende instantie enerzijds en de rechten van de belanghebbende anderzijds. Op onderscheiden onderdelen is ten slotte het fiscale bestuurlijke boeterecht met het strafrecht vergeleken. Na elke vergelijking zijn deelconclusies getrokken met inachtneming van het van toepassing zijnde rechts- beginsel en de specifieke context van het desbetreffende rechtsgebied.

In hoofdstuk 4 is allereerst het beginsel van onpartijdigheid besproken, nu dit beginsel immers van cruciaal belang is voor het gehele straftoemingsproces en niet slechts op een beperkt onderdeel daarvan of een bepaalde fase. Dit ondersteu- nende beginsel – ook wel het verbod op vooringenomenheid genoemd – is onlosmakelijk verbonden met de beginselen van zorgvuldigheid, evenredigheid en het motiveringsbeginsel. Vandaar dat in dit hoofdstuk tevens aandacht wordt besteed aan de samenhang tussen deze rechtsbeginselen, alsmede aan het belang van de onafhankelijke positie van de strafbeslisser.

Voor het proces dat leidt tot een evenredige bestraffing is een onafhankelijk en onpartijdige bestraffende instantie een noodzakelijke voorwaarde. Zo kan een onafhankelijk bestraffer zonder inmenging van buitenaf, na het afronden van een onpartijdig, dus niet vooringenomen onderzoek, gevolgd door een onpartijdige belangenafweging, zijn eigen onpartijdige gemotiveerd en deskundig oordeel vellen over de strafmaat. Daarnaast roept een bestraffer die uitstraalt dat hij objectief en onbevooroordeeld zijn werk doet, vertrouwen bij het publiek en de betrokkene op. Daarbij zal bij de betrokkene het specifieke vertrouwen in een evenredige bestraffing gepaard kunnen gaan met het geloof dat door hem aangedragen strafverminderende omstandigheden niet tegen hem gebruikt zullen worden. Ook zal de betrokkene eerder geneigd zijn een straf te accepteren die is opgelegd door iemand die naar zijn gevoel onpartijdig en niet vooringenomen is.

Wat dit laatste betreft, heeft het bestuursorgaan (de inspecteur) in vergelijking met de strafrechter, in elk geval qua onpartijdigheid per definitie de schijn tegen. Anders dan de strafrechter is de inspecteur naar de aard van de zaak afhankelijk. Hij maakt nu eenmaal onderdeel uit van de uitvoerende macht en zal in een belangenafweging ertoe kunnen neigen om ook zijn functionele belangen mee te wegen, hetgeen gevolgen heeft voor de (schijn van) onpartijdigheid.

Dit neemt niet weg dat er mogelijkheden zijn om die schijn tegen te gaan, zoals het instellen van een afzonderlijk boete-orgaan, te vergelijken met wat in het verleden wel werd aangeduid als de boete-inspecteur. In hoofdstuk 4, waarin achtereenvolgens de externe en interne onafhankelijkheid van de inspecteur en de strafrechter worden behandeld, is dan ook uitgebreid ingegaan op deze 'boete- inspecteur', de toenmalige gedachte achter dit fenomeen en de redenen waarom

uiteindelijk toch maar van invoering werd afgezien. Dit was met name relevant nu de Awb-wetgever in de AWR een bepaling heeft opgenomen (artikel 67pb AWR) die de functiescheidingseis van artikel 10:3, lid 4 Awb volledig, dat wil zeggen: ten aanzien van zowel de lichte verzuimboeten als de zware vergrijpboeten, terzijde schuift.

In dit hoofdstuk worden ten slotte tevens enkele andere reparatiemechanismen om het risico op (schijnbaar) vooringenomen handelen te verminderen behandeld. Zo zijn er in het strafrecht twee wettelijke regelingen die feitelijk voorzien in het 'repareren' van een gebrek ten aanzien van de onafhankelijkheid of onpartijdigheid van de rechter: wraking en verschoning. Het betoog is dat deze reparatiemechanismen tot op zekere hoogte zijn te vergelijken met de bezwaarprocedure bij fiscale bestuurlijke boeten, met name als het bezwaar leidt tot het herstel van gebreken in de primaire besluitvorming. In tegenstelling tot de onpartijdigheid van de rechter lijkt de niet-onpartijdigheid van de inspecteur intussen een gegeven.

In hoofdstuk 5 komt het eerste beginsel van het gefaseerde proces van straftoewijzing aan bod: het zorgvuldigheidsbeginsel. In dit hoofdstuk is in het bijzonder de nadruk gelegd op het formele zorgvuldigheidsbeginsel dat betrekking heeft op de voorbereiding van de straftoematingsbeslissing, alsmede op zowel de diepgang als de reikwijdte van het onderzoek naar strafbeïnvloedende omstandigheden en het van belang zijnde bewijsrecht dienaangaande. Het materiële zorgvuldigheidsbeginsel, dat voornamelijk ziet op een zorgvuldige belangenafweging en in belangrijke mate gelijk opgaat met het evenredigheidsbeginsel, wordt daarom in hoofdstuk 6 behandeld.

Het formele zorgvuldigheidsbeginsel, dat betrekking heeft op de voorbereiding, de totstandkoming en de vormgeving van besluiten, richt zich in beginsel op het vergaren van kennis en vereist een gedegen onderzoek naar 'alle relevante factoren'. De voor de straftoematingsbeslissing van belang zijnde factoren (oftewel feiten of omstandigheden) worden veelal bijzondere of strafbeïnvloedende omstandigheden genoemd. Deze strafbeïnvloedende feiten en omstandigheden kunnen vervolgens worden onderverdeeld in strafverzwarende en strafverminderende feiten en omstandigheden.

In het strafrecht wordt het onderzoek ter terechtzitting door de strafrechter veelal voorafgegaan door een toezicht- en/of een opsporingsonderzoek. Dat is bij fiscale bestuurlijke boeten vaak ook het geval: tijdens onderzoek naar de belastingheffing kunnen beboetbare gedragingen worden geconstateerd die vervolgens nader worden onderzocht gedurende een schuldonderzoek. Net als bij voorbereidend strafrechtelijk onderzoek kunnen in een fiscaal schuldonderzoek – dat gelijk op kan lopen met het onderzoek naar de belastingheffing – feiten en omstandigheden worden waargenomen die relevant zijn voor de finale strafmaatbeslissing.

In dit hoofdstuk zijn daarom allereerst de aan het straf- en boeteonderzoek voorafgaande onderzoeksprocedures met elkaar vergeleken en is nader ingegaan op de rechtsnormen die omvang en reikwijdte van het voorafgaande onderzoek

bepalen. Immers al in dit vroegtijdige stadium kunnen strafbeïnvloedende omstandigheden onderwerp van onderzoek zijn (strafbeïnvloedende factoren kunnen overigens tijdens het gehele onderzoekstraject naar voren komen). Daarna is in dit hoofdstuk een vergelijking gemaakt tussen het strafrechtelijke onderzoek ter terechtzitting en de fiscaal-bestuursrechtelijke zienswijzeprocedure.

In het strafrecht is het onderzoek naar strafbeïnvloedende factoren gedurende het gehele proces van verbalisering tot dossiervorming in het Wetboek van Strafvordering geborgd. Het voorbereidende opsporingsonderzoek staat immers geheel in het teken van het daaropvolgende onderzoek ter terechtzitting en de vragen die aldaar door de rechter beantwoord moeten worden, waaronder de vraag naar de strafmaat (artikelen 132 en 132a Sv). Zo is de opsporingsambtenaar al bij aanvang van het opsporingsonderzoek gehouden om al hetgeen relevant kan zijn voor de strafmaat te verbaliseren (artikelen 152 en 153, lid 2 Sv; voor de OvJ: artikel 148, lid 3 Sv) en moet de OvJ op zijn beurt als dossierverantwoordelijke (artikel 149a, lid 1 Sv) alle informatie die 'redelijkerwijs van belang' kan zijn voor de strafmaatbeslissing in het strafdossier opnemen (artikel 149a, lid 2 Sv).

Het fiscale boeterecht kent daarentegen vrijwel geen rechtsnormen met betrekking tot het onderzoek naar strafbepalende factoren in de loop van voorafgaand schuldonderzoek. Enkel het inzagerecht van artikel 5:49 Awb zou als een dergelijke (indirecte) rechtsnorm kunnen worden opgevat.

Voor de verplichte zienswijzeprocedure, die overigens niet geldt voor verzuimboeten, wordt vaak de term 'hoorplicht' gebruikt. De zienswijzeprocedure houdt echter geen plicht tot daadwerkelijk horen in, maar een plicht tot het uitnodigen van de overtreder om zijn zienswijze kenbaar te maken. Als de inspecteur dus de betrokkene heeft uitgenodigd, en deze ziet er uiteindelijk van af om van zijn hoorrecht gebruik te maken, dan is er geen sprake van schending van de zienswijzeprocedure. Dit facultatieve karakter van de zienswijzeprocedure kan strijdig zijn met de onderzoeksplicht van de inspecteur. Daarnaast zijn er bestuursrechtelijk vrijwel geen procedurele waarborgen die een goed verloop van het onderzoek naar strafbeïnvloedende omstandigheden ondersteunen.

Vervolgens is in dit hoofdstuk specifiek ingegaan op het onderzoek naar de vraag met betrekking tot de strafmaat, die aan het eind van het onderzoek door de strafbeslisser aan de orde komt. Hierbij moet de strafbeslisser uit eigen beweging nader onderzoek doen om tot een passende straf te komen. Daarbij spelen zowel (directe) rechtsnormen met betrekking tot het verrichten van onderzoek een rol als (indirecte) rechtsnormen van bewijsrechtelijke aard.

In vergelijking met het strafrecht roept vooral de bepaling van het vijfde lid van paragraaf 6 van het BBBB vraagtekens op. Deze bepaling schrijft namelijk voor dat 'de stelplicht en bewijslast van strafverminderende factoren op belanghebbende [rust]'. Naleving van dit voorschrift staat op gespannen voet met wat van een zorgvuldig handelend inspecteur mag worden verwacht, een inspecteur die – in

vergelijking met de OvJ en de strafrechter – ook een bepaalde ‘magistratelijkheid’ zou moeten nastreven. De belastingplichtige heeft dan ook geen bewijslast ten aanzien van strafverminderende omstandigheden, hooguit een bewijsrisico. Paragraaf 6 BBBB is dus (deels) onjuist en kan er toe leiden dat de inspecteur ten onrechte achterover gaat leunen.

Alles overziend vertoont de rechtsnormatieve uitwerking van het zorgvuldigheidsbeginsel binnen het fiscale boeterecht leemtes in vergelijking met het strafrecht, waardoor het risico bestaat dat mogelijke strafbeïnvloedende omstandigheden onvoldoende onderzocht worden. Dit kan leiden tot onevenredige boeten met alle negatieve gevolgen van dien.

Ten slotte is in hoofdstuk 5 aandacht besteed aan het draagkrachtonderzoek als afsluitend onderdeel van de onderzoekscyclus met betrekking tot de straftoemeting. Deze bijzondere vorm van (nader) onderzoek vloeit voort uit het draagkrachtbeginsel. Dit onderzoek naar de financiële draagkracht komt zowel binnen het strafrecht als het fiscale bestuurlijke boeterecht pas in beeld wanneer uiteindelijk een specifieke financiële straf- of maatregel wordt overwogen.

Anders dan in het strafrecht, lijkt het (fiscale) bestuurlijke boeterecht concretere rechtsnormen te bevatten voor draagkrachtonderzoek.

In hoofdstuk 6 is ingegaan op het evenredigheidsbeginsel, dat met name een rol speelt in de tweede fase van straftoemeting met betrekking tot een evenredige besluitvorming. In dit hoofdstuk is verslag gedaan van het onderzoek naar de van toepassing zijnde strafdoelen binnen de verschillende rechtsgebieden en de uitwerking daarvan in rechtsnormatief opzicht. Tevens is daarin een beschrijving van de in het fiscale boeterecht voorkomende (categorieën en/of typen van) strafbeïnvloedende omstandigheden gegeven en zijn deze factoren daarna gespiegeld aan hun strafrechtelijke tegenhangers.

Alvorens de vraag te beantwoorden welke doelen met bestraffing worden nagestreefd, is in hoofdstuk 6 de neerslag van het proportionaliteitsbeginsel in achtereenvolgens het strafrecht en het fiscale bestuurlijke boeterecht verkend. Daarbij is eerst de formele kant van het proportionaliteitsbeginsel beschreven, dat wil zeggen: een verkenning van rechtsregels die een beschrijving van het proportionaliteitsbeginsel in algemene zin geven, zonder daarbij in te gaan op de vraag hoe dat zou moeten geschieden. Daarna is aandacht besteed aan de materiële kant van het proportionaliteitsbeginsel; oftewel aan de rechtsregels die (typen) strafbeïnvloedende omstandigheden omschrijven.

Bij de proportionaliteit van bestraffen staat het doel van de straf centraal. Pas nadat inzicht is verkregen over de strafdoelen binnen het straf- en (fiscale) bestuursrecht kunnen er mogelijk uitspraken worden gedaan over de wijze van bestraffing en de hoogte van de straf. Vandaar dat in dit hoofdstuk is ingegaan op de verschillende strafdoelen die in het straf- en (fiscale) bestuursrecht kunnen worden onderscheiden, alsmede op de specifieke doelstellingen van geldelijke straffen. Daarna is

onderzocht of en hoe de strafdoelen zijn te plaatsen in het proces van individuele straftoemeting. Ten slotte is bij de beschrijving van de verschillende strafbeïnvloedende omstandigheden per omstandigheid aangegeven of en in hoeverre strafdoelen een rol spelen.

In de beschrijving van de strafdoelen binnen beide rechtsgebieden komen uit het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht drie gemeenschappelijke ('hoofd')-strafdoelen naar voren: vergelding, generale preventie en speciale preventie. Deze drie strafdoelen 'dragen' de straf en beïnvloeden eveneens de hoogte van de straf. Daarbij is voor de straftoemeting van belang dat in eerste instantie de bovengrens van de strafmaat bepaald wordt aan de hand van wat maximaal vergolden mag worden. Daarna wordt de straf binnen de hernieuwde marge vastgesteld met inachtneming van de preventiedoelen. Een straf kan dus niet op grond van generale of speciale preventie uitgaan boven hetgeen maximaal vergolden mag worden.

Allereerst is, aan de hand van definities die ik in de vakliteratuur heb aangetroffen, het begrip *vergelding* behandeld. Onder vergelden moet worden verstaan het relateren van de straf aan onrecht en schuld, waarbij zowel daad- als schuldvergelding worden betrokken. Bij het bepalen van de eerdergenoemde bovengrens zal dus een beeld verkregen moeten worden van de mate van ernst van het onrecht (ook wel de wederrechtelijkheid) en de mate van verwijtbaarheid. De (mate van) wederrechtelijkheid wordt intussen in belangrijke mate bepaald door twee elementen, namelijk het gevolg (de veroorzaakte schade of het ontstane gevaar) en de aan de rechtsorde toegebrachte schok (de impact). Beide elementen, het schade-element en het impactelement, zijn vervolgens gespiegeld aan de fiscale vergrijp- en verzuimboeten.

Bij fiscale boeten – zowel bij verzuim- als vergrijpboeten – vormt het schade-element vaak een belangrijk aspect, onder meer vanwege de koppeling met een boetegrondslag welke als (potentiële) financiële schade kan worden getypeerd. Daarnaast kan (aanzienlijke) indirecte financiële schade, zoals te hoge uitkeringen en toeslagen, worden veroorzaakt door foutieve gegevens. Een andere vorm van schade betreft het verrichten van extra ambtelijk werk, bijvoorbeeld als door het niet indienen van een belastingaangifte schattingen moeten worden gemaakt die naderhand bijgesteld moeten worden. Het impact-element lijkt daarentegen in het algemeen van gering belang te zijn bij fiscale beboeting. Dit houdt verband met de beperkte openbaarheid van het proces. Alleen in een incidenteel geval zal maatschappelijke onrust kunnen ontstaan, die daardoor een grond kan zijn voor het opleggen van hogere boeten.

Voor de straftoemeting van fiscale boeten is verwijtbaarheid in het kader van 'schuldvergelding' eveneens van groot belang. Vooral bij vergrijpboeten blijkt dit uit het feit dat de initiële hoogte van de boete afhankelijk is van de mate van verwijtbaarheid (grove schuld 25% en opzet 50%). De mate van verwijtbaarheid kan eveneens de hoogte van verzuimboeten beïnvloeden. Vooral bij de individuele

strafstoemeting in bezwaar kan zich dit voordoen bijvoorbeeld wanneer sprake is van 'verminderde verwijtbaarheid', een strafverminderingsgrond die verwantschap vertoont met de door Kelk en De Jong ontwikkelde visie omtrent het brede begrip 'strafstoemetingsschuld'.

Het tweede begrip dat in dit hoofdstuk is behandeld, betreft de *generale preventie*. Dit begrip ziet op het voorkomen van criminaliteit in de samenleving. Strafdreiging en daadwerkelijke bestraffing schrikken af, het weerhoudt de burgers van crimineel gedrag. Vaak wordt dan ook gesproken van de afschrikkende werking van de straf. Overigens staan strafdreiging (in wet en beleid) en daadwerkelijke bestraffing – en daarmee gepaard gaande individuele strafstoemeting – niet los van elkaar voor wat betreft de uitwerking van het doel van algemene preventie. Door over te gaan tot bestraffing wordt namelijk de strafdreiging ook werkelijk geëffectueerd, met als gevolg dat de norm tegenover de samenleving wordt bevestigd. Normhandhaving en normbevestiging – termen die met enige regelmaat in het fiscale boeterecht terugkomen – maken dus onderdeel uit van de generale preventie.

Bij het bereiken van een zekere generaal-preventieve werking is de afschrikbaarheid van de potentiële daders van belang. Om een bepaald niveau van afschrikking te kunnen behalen is het noodzakelijk dat het publiek op de hoogte geraakt van mogelijk op te leggen straffen. Bij fiscale bestuurlijke boeten zal daarbij de nadruk liggen op de strafdreiging die bijvoorbeeld uitgaat van communicatie over (nieuwe) wet- en regelgeving, zoals die met betrekking tot de 300%-vergrijpboeten en bijvoorbeeld gegeven toelichtingen op speciale handhavingsacties. Of de inspecteur daadwerkelijk tot beboeting overgaat is van ondergeschikt belang, omdat dat zich niet in de openbaarheid afspeelt.

Naast de afschrikbaarheid speelt de voorspelbaarheid van de sanctie een rol bij het nastreven van generale preventie. Twee aspecten zijn daarbij relevant, te weten de mate van bekendheid van de norm(overschrijding) waarop de straf betrekking heeft en de pakkans. Hoe hoger de mate van bekendheid en/of hoe hoger de pakkans, des te groter is de preventie werking. Het bekendheidsaspect is bij fiscale boeten van ondergeschikt belang, omdat het proces van beboeting door de inspecteur nu eenmaal een besloten aangelegenheid is. De pakkans lijkt daarentegen wel van enig belang bij fiscale verzuimboeten, vanwege het feit dat deze veelal 'automatisch' worden belopen waardoor de pakkans – en daarmee de voorspelbaarheid – hoog is.

Vervolgens is ingegaan op het derde begrip: *speciale preventie*. Net als generale preventie richt speciale preventie zich op gedragsbeïnvloeding, maar dan niet op de samenleving als geheel maar op de dader zelf. Bestrafing uit oogpunt van speciale preventie ziet op het voorkomen van crimineel gedrag van de dader in de toekomst. In het strafrecht lijkt speciale preventie vooral van belang bij de keuze van het type straf(fen) en maatregelen (subsidiariteit) en de tenuitvoerlegging daarvan. Als echter eenmaal gekozen is voor een strafrechtelijke boete, dan is bij het bepalen van de hoogte daarvan het doel van speciale preventie van minder grote betekenis.



De belastingrechter bezigt bij het oordeel over de strafmaat van fiscale boeten vaak de woorden 'passend en geboden', waarbij 'passend' duidt op het proces van op maat maken en de term 'geboden' meer op een harde ondergrens, een minimumstraf ter handhaving van de norm. Daarbij verwijst hij bij vergrijpboeten regelmatig naar het begrip 'normhandhaving' om vervolgens dit begrip nadrukkelijk te koppelen aan het onderdeel 'geboden' en niet aan het onderdeel 'passend'. Hierdoor lijkt speciale preventie in de zin van normhandhaving dus een zekere ondergrens voor vergrijpboeten voor te schrijven.

Al met al lijken de preventiedoeleinden in het algemeen een minder prominente rol te spelen in het fiscale boeterecht dan de vergelding van wederrechtelijkheid en schuld. Generale preventie beperkt zich voornamelijk tot het bevestigen van de algemene, afschrikwekkende norm die is neergelegd in wet of beleid. Speciale preventie ('normhandhaving') lijkt enkel van belang bij het opleggen van vergrijpboeten, waarbij het een zekere ondergrens vormt waardoor andere strafdoelen niet kunnen leiden tot een verdere strafvermindering dan vanuit normhandhaving (of normbevestiging) geboden is.

Als sluitstuk van hoofdstuk 6 zijn de strafbeïnvloedende omstandigheden behandeld die zich in het fiscale bestuurlijke boeterecht voordoen. Deze omstandigheden, negentien in totaal, zijn gerubriceerd naar de aard van het delict, de persoon van de dader, de wijze waarop het feit is begaan, de gevolgen van het feit en de omstandigheden waaronder het feit is begaan.

Zes 'overige' omstandigheden konden niet onder een van de hiervoor genoemde categorieën worden gerangschikt. Deze factoren – die allen een strafverminderende werking hebben – dienen dan ook andere doeleinden dan de reguliere strafdoelen, zoals het vergoeden van immateriële schade, het elimineren van onzekerheden in de boetegrondslag of het voorkomen van rechtsongelijkheid.

Van de negentien omstandigheden zijn er acht als (overwegend) strafverzwarend te bestempelen, welke alle op een of meer strafdoelen zijn terug te voeren en die voornamelijk samenhangen met de aard van het delict en de wijze waarop het delict is gepleegd.

Twaalf omstandigheden zijn te typeren als (overwegend) strafverminderend.<sup>1</sup> Deze factoren doen zich voornamelijk voor in de sfeer van de gevolgen en de context van het beboetbare feit en de hiervoor genoemde overige omstandigheden.

Uit de vergelijking met het strafrecht volgt dat de meeste fiscale strafbeïnvloedende omstandigheden een strafrechtelijke evenknie kennen. In die gevallen is de specifieke context van beide rechtsgebieden echter dermate verschillend, dat geen uitspraak kan worden gedaan over de overeenkomsten en de (verklaringen van) verschillen met betrekking tot waardering en weging van de onderzochte omstandigheden.

---

1 De proceshouding van de betrokkene (onderdeel 6.4.3.5) kan zowel strafverzwarend (niet-coöperatief) als strafverminderend (wél coöperatief) uitwerken.

Twee omstandigheden hebben een duidelijke strafrechtelijke pendant: het verzwijgen van box 3-inkomsten en de overschrijding van de redelijke termijn. Hierdoor worden overwegend vergelijkbare uitgangspunten bij straftoemeting gehanteerd.

Enkele onderzochte fiscale factoren – de beperkte overschrijding van de aangifte- en betalingstermijn, de omkering van de bewijslast en saldering binnen de naheffings-aanslag – bleken dermate specifiek voor het fiscale boeterecht dat er geen gelijkenis met een strafrechtelijke strafbeïnvloedende omstandigheid kon worden gevonden.

In hoofdstuk 7 is ten slotte het motiveringsbeginsel onder de loep genomen. Dit beginsel, dat zich in de derde en laatste fase van het straftoemetingsproces manifesteert (het 'weergeven'), heeft binnen het strafrecht de afgelopen decennia een ervaring doorgemaakt vanwege de aanhoudende roep om duidelijkere strafvonnissen. Door de strafmaat zorgvuldig te motiveren wordt de betrokkene geïnformeerd over de wijze waarop de bestraffende instantie tot de desbetreffende straf is gekomen. Idealiter betekent dit dus ook dat inzicht wordt gegeven in de wijze waarop onderzoek is verricht naar relevante strafbeïnvloedende omstandigheden (het 'weten', fase 1) en hoe de afweging van de verschillende, tijdens het onderzoek achterhaalde, relevante factoren heeft plaatsgevonden (het 'waarderen' en 'wegen'), fase 2.

Zoals andere beginselen heeft ook het motiveringsbeginsel een materiële en een formele dimensie. Het materiële motiveringsbeginsel ziet op een deugdelijke feitelijke grondslag; de motivering moet het besluit inhoudelijk kunnen dragen. Deze materiële component wordt grotendeels gevoed door het resultaat van het voorafgaande feitenonderzoek (de fase van het 'weten') en een evenredige belangenafweging (de fasen van 'waarderen' en 'wegen'). Het formele motiveringsbeginsel heeft daarentegen betrekking op het kenbaar maken van de (deugdelijke) motivering van het besluit (het 'weergeven'). Voor de straftoemetingsbeslissing zijn beide dimensies van het motiveringsbeginsel relevant. In dit hoofdstuk is daarom aan zowel de formele als de materiële kant van het motiveringsbeginsel aandacht besteed.

In dit hoofdstuk is met betrekking tot de straftoemeting echter eerst ingegaan op de normatieve uitwerking van het motiveringsbeginsel in het nationale fiscale bestuurlijke boeterecht en vervolgens op het nationale strafrecht.

Allereerst valt op dat het motiveringsbeginsel binnen beide rechtsgebieden zeer verschillend is vormgegeven. Zo is het motiveringsbeginsel in het (fiscale) bestuursrecht – anders dan in het strafrecht – als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur gecodificeerd in de artikelen 3:46 tot en met 3:48 Awb. Deze bepalingen zijn ook van overwegend belang voor de straftoemeting. Het ontwikkelen van specifieke motiveringsnormen heeft de wetgever voornamelijk overgelaten aan de rechtspraak. Dit is in het strafrecht niet het geval; de Wetboeken van Strafrecht en Strafvordering bevatten tal van motiveringsplichten die onder meer betrekking hebben op de strafmaat.

De rechtsnormering ten aanzien van de motivering van de strafmaat is binnen het (fiscale) bestuurlijke boeterecht maar beperkt tot ontwikkeling gekomen. Zo is er vrijwel geen rechtspraak op dit terrein. Belanghebbenden zien er waarschijnlijk geen heil in om een motiveringsgebrek als afzonderlijke grief te stellen, omdat motiveringsgebreken in het bestuursrecht vaak geen grote gevolgen hebben voor (de rechtsgevolgen van) het besluit.

In het strafrecht is dat echter anders. Als de strafrechter een schending van een van de motiveringsplichten van de artikelen 358 en 359 Sv constateert, dan leidt dit tot nietigheid van het desbetreffende vonnis en gaat de verdachte vrijuit. Vandaar dat de motivering van het vonnis zeer regelmatig voor de strafrechter wordt aangevochten. Dit heeft echter tot op heden niet geleid tot nadere normering van de motivering van de straftoemingsbeslissing door de strafrechter. De strafkamer van de Hoge Raad blijft namelijk van mening dat de strafrechter in het geheel niet verplicht is om de keuze en waardering van strafbeïnvloedende factoren te motiveren.

Een en ander leidt in de afsluitende beschouwing van hoofdstuk 7 tot onder meer de algemene conclusie, dat zowel in het fiscale boeterecht als in het strafrecht de rechtsnormatieve uitwerking van het motiveringsbeginsel ten aanzien van de straftoemering vrij gering is. Althans, de lijnen die door de regelgevers zijn uitgezet vinden niet of nauwelijks hun weerslag in de rechtspraak (fiscale boeterecht), dan wel zijn ze door de zittende magistratuur met zachte hand consequent terzijde geschoven (strafrecht). In zoverre lijken beide rechtsgebieden dus op elkaar; er is weinig concreet houvast voor betrokkenen om een motiveringsgebrek met succes aan de orde te stellen.

Het voorgaande neemt niet weg dat het algemene beeld is dat het fiscale bestuurlijke boeterecht een steviger verankering van het motiveringsbeginsel kan gebruiken voor wat betreft de motivering van de strafmaat. Het strafrecht kan hierbij als voorbeeld dienen. Inspiratie kan worden opgedaan bij de initiatieven die de strafwetgever in het verleden heeft ontplooid, bijvoorbeeld ten aanzien van de motivering van geldboeten en de responsieplicht met betrekking tot draagkrachtverweren (artikel 24 Sr) en de sanctionering van motiveringsgebreken in de vorm van strafvermindering (artikel 359a Sv).

In het afsluitende hoofdstuk 8 zijn de conclusies met betrekking tot de centrale probleemstelling verwoord. Resumerend kan in het algemeen worden geconcludeerd dat de verschillen tussen het fiscale boeterecht en het strafrecht talrijk en niet eenduidig te verklaren zijn. Daarnaast kan gesteld worden dat het fiscale boeterecht nog een nadere ontwikkelingsslag kan maken. Vandaar dat hoofdstuk 8 tevens enkele aanbevelingen bevat die de rechtsbeginselen regarderend die zijn behandeld in de daaraan voorafgaande vier hoofdstukken.

Individuele straftoemering van fiscale bestuurlijke boeten staat steeds meer in de belangstelling. Over dit onderwerp verschijnen regelmatig tijdschriftartikelen, maar

diepgaandere studies ontbraken tot op heden. Met dit onderzoek heb ik getracht een aanzet daartoe te leveren, enerzijds door de verschillen tussen de inspecteur en de strafrechter inzichtelijk te maken en anderzijds door bewustwording te creëren ten aanzien van de stappen die mogelijk nog gemaakt kunnen worden om tot een rechtvaardiger proces van individuele straftoemeting van fiscale bestuurlijke boeten te komen.

Daarbij ben ik mij er van bewust dat in de onderzoeksopzet keuzes zijn gemaakt – welke naar mijn mening, vooral gezien de ‘onontgonnenheid’ van het terrein, noodzakelijk waren – die ruimte laten voor verdere discussie. Ik hoop dan ook van harte dat mijn onderzoek een inspiratiebron voor nader onderzoek zal zijn.

## SUMMARY<sup>1</sup>

The title of this research is “Individual sentencing in the administrative law on tax fines”. It describes the very essence of this research and also its most important goal, namely, to gain a better understanding of the legal theoretical framework of the process of individual sentencing in the administrative law on tax fines by the tax authority.

My interest in tax fines and, more specifically, in the issue of ‘sentencing’ stems from the daily practice of an important part of my official work. On the one hand, I noticed that the tax authority often encounters problems with the application of their fine-arsenal and the amount of the fines to be imposed. On the other hand, my observation was that the way in which the tax authority determines the amount of a fine was regularly the subject of arbitration and criticism in professional literature. This led me to examine individual sentencing of tax fines, in order to provide more clarity.

Attention to the issue of sentencing is all the more necessary because the tax-fine arsenal has increased considerably in recent years. Not only has the number of punishable behaviors increased and the circle of persons to be fined expanded, but higher maximum fines may also be imposed where appropriate, thereby increasing the importance of mitigating factors.

Developments such as these place increasing demands not only on the available human resources of the Tax Administration, but also on those of the judiciary. On balance, sentencing is the work of individuals. In-depth knowledge of the entire sentencing process, including the more individualised sentencing, is indispensable. However, such knowledge is not only important for the tax authority imposing the fine and the person who receives it, tax consultants who assist fined taxpayers and the judiciary also benefit from sound knowledge of sentencing. Taken together, a careful weighing of interests is not possible without a thorough understanding and knowledge of the process of individual sentencing.

The research design is based on a legal-theoretical (internal) comparison between the administrative tax law on fines and criminal law. First of all, the object of this research is referred to as the individualised sentencing phase, which can be distinguished in both tax law and criminal law as the final stage in the decision-making process after it was established that all the conditions for punishability had

1 I thank Nadine Pinede and Tonny Janssen for helping me with the translation of this summary.

been met. First in this phase, the possible mitigating and aggravating circumstances are discussed. In addition, the research is further demarcated in advance by confining the comparison to the criminal law that is addressed to the criminal court and not to the public prosecutor, who also has specific competence to impose criminal sanctions. The general rule of Chapter VIIIA of the General Tax Act (*Algemene wet inzake rijksbelastingen*, AWR) is used as a basis for the tax law on fines to be compared.

As can be deduced from the above, the object of the research is the legal standard of the process of individual sentencing in the administrative law on tax fines. However, legal standards can result from many different legal principles. Therefore, for the purpose of this research – and at the same time in order to structure it – it was essential to choose the legal principles which can be considered as the most decisive for the process of individual sentencing.

The process character of the research object was an important guiding factor. Indeed, by interpreting the decision on the level of penalties as a decision-making process leading to a separate decision (the amount of the fine), it is possible to use the three phases that can be distinguished in an administrative decision-making process. These three phases – which can, in a sense, also be identified in the criminal-law process of sentencing – concern the preparation of decisions, decision making and communication.

The activities carried out in these various phases, as well as the provisions of the General Administrative Law Act (*Algemene wet bestuursrecht*, Awb), made it possible to select the most relevant principles. For example, in the preparatory phase, the principle of due care often takes precedence, in the decision phase the principle of proportionality in particular, and in the decision communication phase the principle of stating reasons. The principle of impartiality serves as a general, supporting principle; it is important for the entire decision-making process.

As noted above, an important objective of this research is to gain better insight into the legal theoretical framework of the process of individual sentencing in the administrative tax fine law by the tax authority. To this end, the four principles of law mentioned above are used to examine which legal standards apply to, or may be considered applicable to, the tax procedure for apportioning criminal penalties. On the basis of these four principles of law, the tax law described in this way is then compared in certain respects with that of criminal law.

After the introductory Chapter 1, in which, among other things, the background of the central research question is outlined, Chapter 2 starts with a historical treatise on the origins of the administrative tax fine law in order to gain insight into this field of law. After all, a sound assessment of legal systems requires an understanding of their historical development. Specific attention was paid to the way in which fines were customised in the past and what principles and factors were considered important in this respect.

In addition, a study of literature and parliamentary history, among other things, attempts to map out the origin and development of the individualised sentencing in the tax area. For example, the moment in time is examined when the administrative tax fine was introduced, namely the “Generaal Plakkaat van 31 juli 1725 ‘op den ophef van de convoyen en licenten, mitsgaders op het lastgeldt op de Scheepen’”. Over the course of the following centuries, more and more variable fines were introduced, which were related to the amount of the tax in question, and the degree of culpability also played a role (through the use of the concept of ‘bad faith’). Attention was also paid to recidivism as an aggravating circumstance and the possibilities for remission and mitigation of fines gradually increased. For a long time, the prevailing view was that fines should be understood as compensation for loss of tax revenue rather than a punishment. This would change in the middle of the last century as a result of all sorts of developments. Ultimately, the Government finally adopted the criminal law vision in the draft General Tax Act of 1959 (AWR). This legislation included a system of light and heavy increases, a distinction similar to the current distinction between light fines for minor defaults (‘verzuimboeten’) and heavier fines for offences in case of gross negligence or intent (‘vergrijpboeten’).

Since 1998, the fine provisions of the AWR have been substantially amended. These changes were to a large extent the result of the conclusions and recommendations of the Van Slooten Commission, which, among other things, was instructed to review the legal fines in light of the developments in case law in the field of human rights treaties. A new Chapter VIIIA was introduced in the AWR, which would contain both substantive and procedural rules relating to the law on administrative tax fines. The fines were no longer compulsory and imposed by law, but were all described as so-called ‘can’ provisions. The consequence of this was that there could no longer be a sole policy of remission.

In summary, it follows from the historical research that the domain of individual sentencing of tax fines has gradually shifted from the legislator to the tax authority and that the (tax) law on fines has gradually been overturned by criminal principles and starting points.

In Chapter 3, in the context of this study, a legal theory on general principles of law and international law is presented at the outset. In fact, for this research – which looks at the way in which the punisher should judge the level of the penalty by law – it is important to describe how the law in general can produce rules of conduct (legal standards), against which the relevant actors can subsequently be addressed. Questions raised in this chapter relate to: What is a legal standard? Where does a legal standard come from? And where are legal standards to be found? The function and purpose of the law is also closely linked to the way in which a society is organised. The concept of the rule of law is central to this. After a brief historical reflection on the evolution of the democratic rule of law, the development of thinking about legal principles and standards and the relationship between the concepts of legal standard, legal principle and legal value is discussed.

This chapter then examines international (treaty) law and international case law. In recent decades, international law has become increasingly important in the development of legal principles and standards in criminal law and administrative tax fine law. This section of Chapter 3 sets out, *inter alia*, the international legal framework of the four principles of sentencing that are central to this research: the principles of impartiality, due care, proportionality and the obligation to state reasons.

Before these four main principles of sentencing are examined in Chapter 3, the demarcation of penalties covered by the fair trial principle of Article 6 ECHR is discussed. This provision is a major contribution to the development of national administrative law on fines in recent decades, as a result of its scope, and the principle contained therein can thus be regarded as one of the most important criteria for determining penalties. The ECHR consistently holds that the concept of 'criminal charge' within the meaning of Article 6 ECHR must be approached as an autonomous phenomenon. In doing so, the ECHR wants to make it clear, among other things, that the States bound by the Convention cannot disregard the fundamental legal guarantees of Article 6 ECHR by, for example, transferring criminal provisions to other areas of non-criminal law. An administrative fine is therefore considered by the court to be 'criminal in nature' when both the general character of the provision and the purpose of the punishment have a deterrent effect and are intended to add suffering ('punitive'). According to the Court of Appeal, the amount of the fine ('minor offence') is not relevant in this respect.

The central question of this research is: "In which respect do the legal standards of the process of individual sentencing by the tax authority in the administrative tax law differ from the process of individual sentencing by the criminal court, and can this difference be explained in the light of the applicable legal principles?" In Chapters 4 to 7, this central research question is applied successively to the four aforementioned and selected legal principles. In these four chapters, for each legal principle, the sources of law relevant to the research is reviewed and subsequently analysed and explained in legal normative and judicial terms. By distilling the normative element from these principles, a general picture can be obtained of the framework of rights and obligations from which the obligations that are supposed to apply to the sanctioning authority on the one hand and the rights of the interested party on the other can be identified. Finally, the administrative tax law on fines has been compared with criminal law in various respects. After each comparison, partial conclusions have been drawn with due regard for the applicable legal principle and the specific context of the field of law concerned.

The principle of impartiality was first discussed in Chapter 4, since this principle is crucial to the entire sentencing process and not just to a limited part of it or a certain stage. This supporting principle – also known as the prohibition of bias – is inextricably linked with the principles of due care, proportionality and the stating of reasons. Therefore, this chapter also considers the relationship between these principles of law and the importance of the decision-maker's independence.



An independent and impartial sanctioning authority is a prerequisite for the process leading to proportionate punishment. Thus, for example, an independent punisher without outside interference, after the completion of an impartial, i. e. non-biased investigation, followed by an impartial balance of interests, can make an impartial substantiated and expert judgment on the level of penalties. In addition, a punisher who radiates objectivity and lack of prejudice evokes confidence in the public and the person concerned. In doing so, the individual concerned may have specific confidence in a proportionate punishment coupled with the belief that the criminal circumstances they put forward will not be used against them. The person concerned will also be more likely to accept a punishment imposed by someone who, in that person's opinion, is impartial and unbiased.

As far as the latter is concerned, at least in terms of impartiality, the administrative body (the tax authority) has by definition the opposite appearance. Unlike the criminal judge, the tax authority is dependent on the nature of the case. After all, they are part of the executive and may, in a balance of interests, tend to weigh their functional interests as well, which has consequences for the (appearance of) impartiality.

Nevertheless, there are possibilities to counter this pretence, such as the establishment of a separate sanctioning body, similar to what has in the past been referred to as the 'tax fine authority'. Chapter 4, in which the external and internal independence of the tax authority and the criminal court are dealt with successively, elaborates on this 'tax fine authority', the idea behind this phenomenon at the time and the reasons why implementation was ultimately abandoned. This is particularly relevant now that the AWR legislature includes a provision (Article 67pb AWR) that completely overrides the function separation requirement of Article 10:3 (4) of the AWR, i. e. with regard to both the minor fines for defaults/omissions ('verzuimboeten') and the heavier fines for more serious offences ('vergrijpboeten'). Finally, this chapter also discusses some other repair mechanisms to reduce the risk of (seemingly) biased actions. In criminal law, for example, there are two legal regulations that actually provide for the 'repair' of a defect with regard to the independence or impartiality of the judge: substitution and excuse. It is argued that these repair mechanisms are to some extent similar to the objection procedure in the case of administrative tax fines, especially if the objection leads to the correction of deficiencies in primary decision-making. In contrast to the impartiality of the judge, the tax authority is always taking sides.

Chapter 5 examines the first principle of the phased trial of sentencing: the principle of due care. In this chapter, particular emphasis has been placed on the procedural principle of due care, which relates to the preparation of the sentencing decision, as well as to both the depth and scope of the investigation into circumstances that influence the punishment and the relevant evidence in this respect. The principle of substantive due care, which is mainly based on careful consideration of interests and to a large extent in line with the principle of proportionality, is therefore dealt with in Chapter 6.

The procedural principle of due care, which relates to the preparation, formation and shaping of decisions, focuses basically on the accumulation of knowledge and requires a thorough investigation into 'all relevant factors'. The factors (i.e. facts or circumstances) that are important for the sentencing decision are often referred to as special or sentencing circumstances. These facts and circumstances that influence the sentence can then be subdivided into aggravating and mitigating facts and circumstances.

In criminal law, the criminal court's investigation at trial is usually preceded by an investigation under supervision of the public prosecutor. This is also often the case with administrative tax fines: during the investigation into taxation, finable behavior can be detected and then investigated further during an investigation into the level of guilt of the person concerned. As in the case of a preliminary criminal investigation, facts and circumstances relevant to the final sentencing decision can be observed in that guilt investigation, which may run in parallel with the investigation into taxation.

This chapter therefore compares the investigation procedures prior to the criminal and fine investigations with each other, and delves into the legal standards that determine the scope of the preliminary investigation. Even at this early stage, specific sentencing circumstances can already be the subject of investigation; sentencing factors may also arise throughout the entire investigation process. In this chapter, a comparison is then made between the criminal investigation at the hearing and the administrative hearing procedure.

In criminal law, the investigation into relevant sentencing factors during the entire process from keeping minutes to final filing is guaranteed in the Code of Criminal Procedure. The preparatory investigation is entirely dominated by the subsequent investigation at the hearing and the questions to be answered by the court there, including the final sentencing question (Articles 132 and 132a of the Code of Criminal Procedure). For example, the investigating officer has to keep minutes of everything that may be relevant to the level of punishment from the start of the investigation (Articles 152 and 153 (2) of the Code of Criminal Procedure; for the prosecutor: Article 148 (3) of the Code of Criminal Procedure) and the prosecutor, in turn, as the person responsible for the complete criminal file (Article 149a (1) of the Code of Criminal Procedure), must include all information that may be 'reasonably relevant' to the sentencing decision (Article 149a (2) of the Code of Criminal Procedure).

The administrative tax law on fines, on the other hand, has virtually no legal standards with regard to the investigation of sentencing factors in the course of a prior guilt investigation. Only the right of access to article 5:49 of the General Administrative Law Act can be regarded as such an (indirect) legal standard.

The mandatory administrative hearing procedure, which does not apply to minor fines ('verzuimboeten'), is often referred to as the 'compulsory hearing'. However,

the administrative hearing procedure does not imply a duty to hear, but a duty to invite the offender to express his views. Therefore, if the tax authority has invited the person concerned, who ultimately refrains from exercising his right to be heard, there is no breach of the hearing procedure. The optional nature of this procedure may conflict with the tax authority's duty to investigate. In addition, there are virtually no administrative procedural guarantees that support the proper conduct of investigations into specific, mitigating or aggravating circumstances.

This chapter then looks at specifically the question of the penalty level, which is discussed at the end of the investigation by the criminal decision-maker. In doing so, the criminal decision-maker must conduct further investigations on his own initiative in order to arrive at an appropriate punishment. In this respect, both (direct) legal standards relating to the conduct of investigations and (indirect) legal standards of an evidentiary nature play a role.

In comparison with criminal law, the stipulation of the fifth paragraph of Section 6 of the Administrative Fines (Tax and Customs) Decree (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, BBBB) raises doubts in particular. This provision stipulates that the burden of proof is on behalf of the taxpayer. Compliance with this rule is at odds with what may be expected from a diligent tax authority, who – in comparison with the public prosecutor and the criminal court – should also enact a certain magisterial approach. Therefore, the taxpayer does not have a burden of proof with regard to circumstances that reduce the penalty, at most a risk of proof. Section 6 of the BBBB is therefore (partly) incorrect and may lead to the tax authority wrongfully leaning back.

All things considered, the legal normative effect of the principle of due care within the tax law on fines shows gaps in comparison with criminal law, which means that there is a risk of insufficient investigation of possible criminal circumstances. This may lead to disproportionate fines with all the negative consequences that entails.

Finally, Chapter 5 focuses on the assessment of the financial capacity of the person concerned as a concluding part of the investigation cycle with regard to the sentencing procedure. This particular form of (further) research results from the (financial) capacity principle. This investigation into financial capacity is only possible within both criminal law and administrative tax law when a specific financial penalty or measure is finally considered. Unlike in criminal law, the administrative law on tax fines seems to contain more concrete legal norms for financial capacity investigations.

Chapter 6 examines the principle of proportionality, which is particularly relevant in the second phase of sentencing with regard to proportionate decision-making. This chapter reports on the investigation of the applicable criminal-law objectives within the various fields of law and their effect in legal normative terms. It also provides a description of the existing (categories and/or types of) sentencing circumstances in

the administrative tax law on fines, and these factors were then compared with their criminal counterparts.

Before answering the question of the objectives pursued by punishment, Chapter 6 explores in turn the implications of the principle of proportionality in criminal law and administrative tax law relating to fines. The procedural side of the proportionality principle was first described, i. e. an exploration of legal rules that give a description of the proportionality principle in a general sense, without going into the question of how this should be done. Attention is then paid to the substantive aspect of the principle of proportionality, i. e. to the legal rules defining (types of) circumstances that influence the punishment.

The purpose of the sentence is central to its proportionality. Only after insight has been gained into the criminal objectives within the criminal and administrative (tax) law may it then be possible to investigate the method of punishment and the level of the punishment. This chapter therefore deals with the various criminal law objectives that can be distinguished in criminal and administrative (tax) law, as well as the specific objectives of financial penalties. This chapter further investigates whether and how the criminal targets can be placed in the process of individual sentencing. Finally, in the description of the various circumstances that influence the punishment, this chapter indicates whether and to what extent the objectives of the punishment play a role.

In the description of the criminal targets within both fields of law, the administrative tax law on fines and criminal law provide three common ('principal') criminal targets: retaliation, general prevention and special prevention. These three objectives of the punishment 'carry' the punishment and also influence the level of the punishment. In this context, it is important for the sentencing process that in first instance, the upper limit of the penalty is determined on the basis of the maximum level of retaliation. Thereafter, the penalty is determined within the renewed range taking into account the prevention targets. Therefore, a punishment cannot, on the grounds of general or special prevention, exceed the maximum level of retaliation.

At the outset, on the basis of definitions found in the professional literature, the term 'retaliation' was determined. To retaliate can be defined as relating the punishment to injustice and culpability, which involves retaliation of both guilt and deed. In determining the aforementioned upper limit, a picture must therefore be obtained of the severity of the injustice (also known as illegality) and the degree of culpability. In the meantime, the degree of illegality is largely determined by two factors: namely the effect (the damage caused or the danger created), and the shock caused to the public (the impact). Both elements, the damage element and the impact element, were then reflected on minor tax fines ('verzuimboeten') and the heavier tax fines ('vergrijpboeten').

In the case of both types of tax fines the damage element is often an important aspect, partly because of the link with the amount of taxes that is related to the punishable behavior and which can be characterised as (potential) financial damage. In addition, (significant) indirect financial damage, such as overpayments and incorrect allowances, can also be caused by erroneous data. Another form of damage concerns the carrying out of additional administrative work, for example, if the failure to submit a tax return requires estimates to be made that need later adjustment. The impact element, on the other hand, seems in general to be of minor importance in the case of tax fines. This is related to the limited openness of the process. It is only in an occasional case that civil unrest may arise, which could therefore justify the imposition of higher fines.

Culpability in the context of 'guilt retaliation' is also very important for the determination of tax fines. Particularly in the case of the heavier fines ('vergrijpboeten'), this is evidenced by the fact that the initial amount of the fine depends on the degree of culpability (gross negligence 25% and intent 50%). The degree of culpability can also influence the level of minor tax fines. This can occur particularly in the case of the individual sentencing that takes place after an objection, for example when there is 'reduced culpability', a reason for mitigating that has similarities with the vision developed by Kelk and De Jong concerning the broad concept of 'sentencing-guilt'.

The second term discussed in this chapter concerns 'general prevention'. This term refers to the prevention of crime in society. The threat of punishment and actual punishment deters people from criminal behavior. This is often called the deterrent effect of the sentence. Moreover, the threat of criminal punishment (in law and policy) and actual punishment, and the associated individual sentencing, are not independent of each other when it comes to elaborating the objective of general prevention. The fact is that by imposing punishment, the threat of punishment is actually realised, with the result that the standard is confirmed against society. Enforcement and confirmation of standards, terms that are repeated regularly in the law on tax fines, are therefore part of general prevention.

In order to achieve a certain general preventive effect, the deterrence of potential offenders is important. In order to achieve a certain level of deterrence, it is necessary that the public be made aware of possible penalties to be imposed. In the case of administrative tax fines, the emphasis will be placed on the threat of punishment. This is based on communication about (new) legislation and regulations, including those relating to the 300%-maximum fines and explanations given on special enforcement actions. Whether the tax authority actually decides to impose a fine is of secondary importance because this does not take place in the public domain.

In addition to deterrence, the predictability of the sanction plays a role in the pursuit of general prevention. Two aspects are relevant here, namely the degree of awareness of the standard (above) to which the punishment relates and the

probability of being caught. The higher the level of awareness and/or the higher the chance of being caught, the greater the preventive effect. The awareness aspect is of secondary importance in the case of tax fines, because the process of fining by the tax authority is not a public affair. On the other hand, the chance of being caught does seem to be of some importance in the case of minor fines ('verzuimboeten'), due to the fact that these are usually automatically calculated by computer, which means that the chance of being caught – and hence the predictability – is high.

The third term of 'special prevention' was then discussed. Just like general prevention, special prevention focuses on influencing behavior, though not on society as a whole but rather on the perpetrator himself. Punishment from the point of view of special prevention is aimed at preventing criminal behavior by the offender in the future. In criminal law, special prevention seems to be particularly important in the choice of type of penalty(s) and measures (subsidiarity) and their execution. However, once a decision has been made to impose a fine, the purpose of special prevention is less important when determining its amount.

When judging the amount of a tax fine, the tax judge often uses the words 'fitting and necessary', whereby 'fitting' refers to the tailor-making process and the term 'necessary' more to a certain lower limit, a minimum penalty to enforce the standard. In the case of heavier fines, the tax judge regularly refers to the concept of 'norm enforcement' and then explicitly links this concept to the 'necessary' section and not to the 'fitting' section. As a result, special prevention in the sense of norm enforcement therefore seems to impose a certain lower limit for heavier tax fines ('vergrijpboeten').

Overall, prevention objectives generally seem to play a less prominent role in the tax law on penalties than retaliation of illegality and guilt. General prevention is mainly limited to confirming the general, deterrent standard laid down in law or policy. Special prevention ('norm enforcement') only seems to be important in imposing heavier tax fines ('vergrijpboeten'), where it represents a certain minimum threshold, so that other criminal objectives cannot lead to a further reduction of the sentence than is required from the point of view of enforcement and/or confirmation of standards.

The final part of Chapter 6 examines the mitigating and aggravating circumstances, which occur in the administrative tax law on fines. These circumstances, nineteen in total, are classified according to the nature of the offence, the person of the offender, the manner in which the offence was committed, the effects of the act and the circumstances in which the act was committed.

Six 'other' circumstances could not be classified under any of the above categories. These factors – all of which have a remitting effect – therefore serve purposes other than the regular criminal law objectives, such as compensating immaterial damage, eliminating uncertainties in the amount of taxes on which the fine is based or preventing legal inequality.

Of the nineteen circumstances, eight can be described as (mostly) aggravating, all of which can be traced back to one or more criminal objectives and which are mainly related to the nature of the offence and the way in which it was committed.

Twelve circumstances can be characterised as (mostly) mitigating. These factors occur mainly in the field of the categories 'effects', 'context' and 'other' circumstances mentioned above.

Comparison with criminal law shows that most of the determined circumstances have a criminal counterpart. In such cases, however, the specific context of the two fields of law is so different that it is not possible to make statements about the similarities and (explanations of) differences with regard to the valuation and weighing of the circumstances examined.

Two circumstances have a clear criminal counterpart: the concealment of box 3-income and undue delay. As a result, similar basic principles are generally applied in the sentencing processes.

A number of the examined circumstances – the limited exceeding of the time limit for filing and payment, the reversal of the burden of proof and the straightening out of amounts concerning tax debts and tax returns – were found to be so specific for the tax law on fines that no similarity could be found with a criminal circumstance.

Finally, Chapter 7 examines the principle of stating reasons. This principle, which manifests itself in the third and final phase of the sentencing process, has experienced a revival in criminal law in recent decades due to the continuing call for clearer sentences. By carefully stating reasons for the level of the penalty, the person concerned is informed of the manner in which the sanctioning authority has arrived at the relevant penalty. Ideally, therefore, this also means that insight is given into the way in which relevant mitigating and aggravating circumstances has been investigated (the 'knowing', phase 1) and how the various factors have been weighed ('valuing' and 'weighing', phase 2).

Like other principles, the principle of stating reasons also has a substantive and a procedural dimension. The substantive principle of stating reasons is based on a sound factual basis; the grounds must be able to bear the content of the decision. This substantive component is largely fed by the outcome of the preliminary fact-finding (the phase of 'knowing') and a proportionate balance of interests (the phases of 'valuing' and 'weighing'). The procedural principle of stating reasons, on the other hand, refers to the communication of the adequate substantiation for the decision. Both dimensions are relevant to the decision on sentencing. In this chapter, therefore, attention has been paid to both aspects.

In this chapter, with regard to the sentencing decision, the issue of the normative effect of the principle of stating reasons is addressed in the national administrative tax law on fines and then in the national criminal law.

The first item of note is that the principle of stating reasons is very different in both fields of law. For example, the principle of stating reasons must be stated in the administrative (tax) law – unlike in criminal law – has been codified as a general principle of good administration in Articles 3:46 to 3:48 of the General Administrative Law Act. These provisions are also of prevalent importance for sentencing. The legislator has mainly left the development of specific standards for stating reasons to the courts. This is not the case in criminal law; the Penal Code and Criminal Procedure contain numerous obligations to state reasons, including the level of penalties.

The legal standards with regard to the explanation of the sentencing decision has only developed to a limited extent within the administrative (tax) law on fines. For example, there is virtually no case law in this area. Taxpayers probably do not see any merit in putting forward a lack of reasons stated as a separate complaint, because deficiencies in administrative law often do not have a major impact on (the legal effects of) the decision.

However, this is different in criminal law. If the criminal court finds that there has been a violation of the provisions concerning the obligation to state reasons of Articles 358 and 359 of the Code of Criminal Procedure, this leads to the nullity of the judgment in question and the accused goes unpunished. That is why the stated reasons for the verdict are frequently challenged before the criminal court. To date, however, this has not led to any further legal standardisation by the criminal court concerning stating reasons for the sentencing decision. The criminal chamber of the Supreme Court remains of the opinion that the criminal court is in no way obliged to state reasons for the choice and appreciation of factors influencing the level of the punishment.

In the final consideration of Chapter 7, this leads to the general conclusion, among other things, that in both tax and criminal law, the legal normative effect of the principle of stating reasons with regard to sentencing is relatively minor. The lines laid down by the regulators are not or hardly reflected in the case law (tax law on fines) or have been consistently disregarded by the incumbent magistracy (criminal law). In this respect, therefore, the two fields of law are similar in nature; there is little concrete basis for those involved to successfully address a lack of substantiation.

Nevertheless, the above does not alter the fact that in general the administrative tax law on fines can use a more solid anchoring of the principle that reasons must be stated for justifying the level of penalties. Criminal law can serve as an example. Inspiration can be gained from the initiatives taken by the criminal legislature in the past, for example with regard to the stating of reasons of criminal fines and the duty of response with regard to financial capacity defences (Article 24 of the Criminal Code) and the sanctioning of deficient substantiation in the form of a mitigation of sentence (Article 359a of the Criminal Code).



The conclusions with regard to the central problem definition are presented in the concluding Chapter 8. In summary, it can generally be concluded that the differences between the tax law on fines and criminal law are numerous and cannot be explained unequivocally. In addition, it can be said that the administrative tax law on fines can make a further development change. Therefore, Chapter 8 also contains some recommendations which govern the legal principles examined in the previous four chapters.

Individual sentencing of administrative tax fines is attracting increasing interest. Professional journal articles are regularly published on this subject, but more in-depth studies have not been carried out to date. With this research, I have attempted to provide an impetus to this end: on the one hand by clarifying the differences between the tax authority and the criminal court and on the other by raising awareness of the steps that may still be taken to arrive at a fairer trial of individual sentencing of administrative tax fines.

I am also aware that in the design of the research, in view of the 'unexplored nature' of the topic, choices were made that leave room for further discussion. I therefore sincerely hope that my research will be a source of inspiration for further research.



## LITERATUURLIJST

### **Adriani**

P.J.A. Adriani, De wet op de vermogensbelasting, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2<sup>e</sup> druk, 1925

### **Barkhuysen/Bos**

T. Barkhuysen en A.W. Bos, De betekenis van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie voor het bestuursrecht, JBPlus, 2011

### **Bijl**

D.B. Bijl, Administratieve boeten inzake omzetbelasting, WFR 1972/88

### **Bijlsma**

A. Bijlsma, Kanttekeningen bij de nieuwe Leidraad administratieve boeten, WFR 1984/497

### **De Blieck e.a.**

S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa, J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, Wolters Kluwer, Deventer, 12<sup>e</sup> druk, 2017

### **Den Boer e.a.**

J. den Boer, R.J. Koopman, P.J. Wattel, Fiscaal commentaar, Algemeen belastingrecht, Kluwer, Deventer, 1999

### **De Bont**

G.J.M.E. De Bont, Da's pas straf: 300%, WFR 2009/645

### **Borgers**

M.J. Borgers, Processtukken, DD 2014/1

### **Bröring**

H.E. Bröring, De bestuurlijke boete, Kluwer, Deventer, 2005

### **Buruma**

Y. Buruma, De strafrechtelijke handhaving van bestuurswetten, Gouda Quint, Arnhem, 1993, diss.

**Cliteur**

P.B. Cliteur, Conservatisme en cultuurrecht, Over de fundering van recht in rechts-beginselen, Amsterdam, 1989, diss.

**Corstens 1989**

G.J.M. Corstens, Strafrechtelijk optreden naast boete-oplegging, het gezichtspunt van de strafrechtsjurist, WFR 1989/1378

**Corstens/Borgers**

G.J.M. Corstens, M.J. Borgers, Het Nederlandse strafprocesrecht, Kluwer, Deventer, 8<sup>e</sup> druk, 2014

**Debets**

S.E.C. Debets, Oriëntatiepunten voor straftoemeting in fraudezaken, Trema Straftoemetingsbulletin, nr. 1, 2012

**De Doelder e.a.**

H. de Doelder, M.E. de Meijer, D. Otto, De bestuurlijke boete in perspectief, Gouda Quint, Arnhem, 1999

**De Doelder/Rogier**

H. de Doelder, L.J.J. Rogier, Opstellen over bestuursstrafrecht, Gouda Quint, Deventer, 1994

**Dworkin**

R. Dworkin, Taking rights seriously, Duckworth, London, 1977

**Engelhard**

J.L.F. Engelhard, Het Generaal-Plakkaat van 31 juli 1725 op de convooien en licenten en het lastgeld op de schepen, 1970, diss.

**Engels**

P.H. Engels, De geschiedenis der belastingen in Nederland, Rotterdam, H.A. Kramers, 1848

**Enschedé/Blom**

Ch.J. Enschedé en T. Blom, Beginselen van strafrecht, Wolters Kluwer, Deventer, 14<sup>e</sup> druk, 2017

**Feteris, M.W.C., 1993**

M.W.C. Feteris, Fiscale administratieve sancties en het recht op een behoorlijk proces, Kluwer, Deventer, 1993, diss.

**Feteris, M.W.C., 2002**

M.W.C. Feteris, Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces, Kluwer, Deventer, 2<sup>e</sup> geheel herziene druk, 2002

**Feteris, M.W.C., 2007**

M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2<sup>e</sup> druk, 2007

**Feteris, M.W.C., 2009**

M.W.C. Feteris, Nieuw boetebeleid, WFR 2009/1027

**Feteris, M.W.C., 2015**

M.W.C. Feteris, Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht, WFR 2015/140

**Franken**

A.A. Franken, Regels voor het strafdossier, DD 2010, 24, p. 403

**Franken e.a.**

H. Franken e.a., InLeiden tot de rechtswetenschap, Gouda Quint, Arnhem, 7<sup>e</sup> druk, 1995

**Geppaart**

Ch.P.A. Geppaart, Het nieuwe feit bij navordering in discussie, WFR 1984/1325

**Grapperhaus**

F.H.M. Grapperhaus, Convoyen en licenten, De Walburg Pers/Kluwer, 1986

**Gribnau**

J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Gouda Quint, Deventer, 1998, diss.

**Groenhuijsen/Kooijmans**

M.S. Groenhuijsen en T. Kooijmans, Probleemoplossing door voortschrijdende wetgeving in het strafrecht?, DD 2010/25

**Haas 2015**

F.J.P.M. Haas, Bestuurlijke boeten in het belastingrecht, Wolters Kluwer, Deventer, 4<sup>e</sup> herziene druk, 2015

**Haas/Jansen**

F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, Fiscale boeten onder de vierde tranche Awb, Kluwer, Deventer, 2<sup>e</sup> druk, 2014

**Handboek Strafzaken**

Handboek Strafzaken, Kluwer, Deventer

**Happé 1996**

R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Kluwer, Deventer, 1996, diss.

**Happé 2007**

R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076

**Happé e.a. 2017**

R.H. Happé, L.F. van Kalmthout, M.R.T. Pauwels, L.J.A. Pieterse, M.A. Schreinemachers, Algemeen fiscaal bestuursrecht, Wolters Kluwer, Deventer, 5<sup>e</sup> herziene druk, 2017

**Den Harder**

W.H. den Harder, Aanmerkelijk onvoorzichtig, De ondergrens van de schuld in het verkeersstrafrecht, 2006, diss.

**'t Hart**

A.C. 't Hart, Openbaar Ministerie en rechtshandhaving, Gouda Quint, Deventer, 1994

**Hartmann**

A.R. Hartmann, Bewijs in het bestuursstrafrecht, Gouda Quint, Deventer, 1998, diss.

**Hazewindus/Jansen**

W.G.A. Hazewindus en O.J.D.M.L. Jansen (red.), Van boeteatelier tot boetefabriek, Kluwer, Deventer, 1995

**Hazewinkel-Suringa**

D. Hazewinkel-Suringa, bew.door J. Remmelink, Inleiding tot de studie van het Nederlandse Strafrecht, Gouda Quint, Arnhem, 14<sup>e</sup> druk, 1995

**Hieltjes**

H.B. Hieltjes, Fiscaal boeterecht herzien, FED 1994/27

**Van der Heijden**

G.M.A. van der Heijden, Een filosofie van behoorlijk bestuur: een verklaring voor de juridische en maatschappelijke functie van de beginselen van behoorlijk bestuur, 2001, diss.

**De Hullu 2015**

J. de Hullu, Materieel strafrecht, Kluwer, Deventer, 6<sup>e</sup> druk, 2015

**Jansen, O.J.D.M.L.**

O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek, 1999, diss.

**Jansen, P.G.M.**

P.G.M. Jansen, Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht, Sdu, Den Haag, 3<sup>e</sup> druk, 2013

**De Jong 2007**

D.H. de Jong, Onbewuste schuld, Een probleem bij de kwalificatie of bij de straf-toemeting, Kluwer, Deventer, 2007

**De Jonge**

L.J.M. de Jonge, Het ontwerp algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1019

**Jörg/Kelk/Klip**

N. Jörg, C. Kelk en A.H. Klip, Strafrecht met mate, Wolters Kluwer, Deventer, 13<sup>e</sup> druk, 2016

**Kelk/De Jong**

C. Kelk en F. de Jong, Studieboek Materieel strafrecht, Wolters Kluwer, Deventer, 6<sup>e</sup> druk, 2016

**Keulen/Knigge**

B.F. Keulen en G. Knigge, Ons Strafrecht, deel 2, Strafprocesrecht, Kluwer, Deventer, 13<sup>e</sup> druk, 2016

**De Kleer 2005**

M.A. de Kleer, Dubbele proportionaliteit voor de fiscale boete, TFB 2005/06

**De Kleer 2007**

M.A. de Kleer, Boetematiging in het belastingrecht, TFB 2007/02

**Knigge/Wolswijk**

G. Knigge en H.D. Wolswijk, Ons Strafrecht, deel 1, Het materiële strafrecht, Wolters Kluwer, Deventer, 15<sup>e</sup> druk, 2015

**Koopman**

R.J. Koopman, Bewijslast in belastingzaken, Kluwer, Deventer, 1996, diss.

**Kraan**

T.J.M. Kraan, Samenloop van bestuurlijke boeten, TFB 2005/08

**Krukkert 2010**

I.J. Krukkert, Strafuitsluitingsgronden en de Vierde tranche Awb, TFB 2010/05/06

**De Lange/Mevis**

J. de Lange en P.A.M. Mevis, Rechtspraak inzake sanctiestelsel en strafmotivering, DD 2007/15

**Langereis**

Ch.J. Langereis, Administratieve boeten in het belastingrecht in beweging (Bewerking van een voordracht gehouden voor de Nederlandse Federatie voor Belastingconsulenten op 17 januari 1985), WFR 1985/285

**Van Leijenhorst**

G.J. van Leijenhorst, Kwijtschelden van boeten, WFR 1993/1101

**Lensing**

J.A.W. Lensing, Grondrechten van de EU in de Nederlandse straf(proces)rechtelijke praktijk, Strafbld, februari 2012

**Maathuis/Valkenburg**

H.H.M. Maathuis en W.E.C.A. Valkenburg, Bestuurlijke boeten in het fiscale recht, Kluwer, Deventer, 1995

**Melai/Groenhuijsen e.a.**

A.L. Melai, M.S. Groenhuijsen e.a., Wetboek van Strafvordering, Kluwer, Deventer

**Mevis**

P.A.M. Mevis, Capita Strafrecht, Een thematische inleiding, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 7<sup>e</sup> druk, 2013

**Mill**

J.S. Mill, Over vrijheid, Boom, Amsterdam, 5<sup>e</sup> herziene druk, 2002

**Moltmaker**

J.K. Moltmaker, Leidraad administratieve boeten inzake registratie- en zegelrecht, WFR 1962/863

**Nent**

W.E. Nent, Verzuimboete op maat?, TFB 2013/01

**Nicolai e.a.**

P. Nicolai, B.K. Olivier, I.C. van der Vlies, L.J.A. Damen, B.J. Schueler, Bestuursrecht, Factotum, Amsterdam, 6<sup>e</sup> herziene druk, 1997

**Niessen 2010**

R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer, Deventer, 9<sup>e</sup> druk, 2010

**Niessen 2011**

R.E.C.M. Niessen, Statistisch bewijs, de KB-lux-affaire leidt tot nieuwe rechtspraak, Trema, nr. 8, 2011



**Niessen-Cobben/Niessen**

R.M.P.G. Niessen-Cobben en R.E.C.M Niessen, Strafmaat in boetezaken, NTFR-B 2008/15

**Nijboer**

J.F. Nijboer, Strafrechtelijk bewijsrecht, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 6<sup>e</sup> druk, 2011

**Offerhaus**

J. Offerhaus, De Wet op de personeele belasting, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1925

**Van Oosterom**

J.J. van Oosterom, Leidraad administratieve boeten inzake rijksbelastingen, WFR 1962/250

**Van der Ouderaa**

E.A.G. Van der Ouderaa, De boete-inspecteur, WFR 1992/1063

**Pauwels**

M.R.T. Pauwels, Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2007-2011, MBB 2012/02

**Pfeil**

Tom Pfeil, Op gelijke voet, De geschiedenis van de Belastingdienst, Kluwer, Deventer, 2009

**Van der Poel 1942**

J. van der Poel, Rendom compositie en compromis, 1942, diss.

**Van der Poel 1962**

J. van der Poel, Belastingmoraal en -ethiek, WFR 1962/797

**Poelmann**

E. Poelmann, Hoe oordeelt de rechter over de verhoogde vpb-verzuimboete van € 2.460?, Forfaitair 2012/222

**Pompe 1921**

W.P.J. Pompe, Beveiligingsmaatregelen naast straffen, 1921, diss.

**Roording 1992**

J.F.L. Roording, De herziening van het fiscale boetestelsel herzien, WFR 1992/1025

**Roording 1994**

J.F.L. Roording, Sanctierecht in de belastingen en de sociale zekerheid, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 1994, diss.

**Rousseau**

J.J. Rousseau, Het maatschappelijk verdrag, Boom, Amsterdam, 6<sup>e</sup> herziene druk, 2002

**Van Russen Groen**

P.M. van Russen Groen, Rechtsbescherming in het bestuursstrafrecht, Deventer, 1998, diss.

**Schenk-Geers**

A.C.M. Schenk-Geers, Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige, 2007, diss.

**Schlössels e.a.**

R.J.N. Schlössels, A.J. Bok, H.J.A.M. van Geest, S. Hillegers (red.), In beginsel, Over aard, inhoud en samenhang van rechtsbeginselen in het bestuursrecht, Kluwer, Deventer, 2004

**Schlössels/Zijlstra**

R.J.N. Schlössels en S.E. Zijlstra, Bestuursrecht in de sociale rechtstaat, Kluwer, Deventer, 7<sup>e</sup> druk, 2017

**Schoep**

G.K. Schoep, Straftoematingsrecht en strafvorming, 2008, diss.

**Schut 1974**

H.A.W. Schut, Fiscale overeenkomsten, WFR 1974/85

**Schuurmans**

Y.E. Schuurmans, Bewijslastverdeling in het bestuursrecht, 2005, Kluwer, Deventer, diss.

**Schuyt**

P.M. Schuyt, Verantwoorde straftoemeting, 2009, diss.

**Sickenga 1864**

F.N. Sickenga, Bijdrage tot de geschiedenis der belastingen in Nederland, Academische boekhandel van P. Engels, Leiden, 1864, diss.

**Sickenga 1865**

F.N. Sickenga, Geschiedenis der Nederlandsche belastingen, Tijdvak der omwenteling – Algemeen Stelsel van het jaar 1805, Amsterdam, P.N. van Kampen, 1865

**Sillem**

J.A. Sillem, De politieke en staathuishoudkundige werkzaamheid van Isaac Jan Alexander Gogel, Amsterdam, Johannes Müller, 1864, diss.

**Sinninghe Damsté**

J.H.R. Sinninghe Damsté, De Wet op de inkomstenbelasting, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 5<sup>e</sup> druk, 1937

**Sitsen**

J.M. Sitsen, Het fiscale boetestelsel verder uitgebreid: nog enkele onderwerpen belicht, TFB 2014/05

**Slagmolen 1951**

C. Slagmolen, De ontwikkeling van de verhoging, WFR 1951/481

**Slagmolen 1959**

C. Slagmolen, Liquiditeitsmoeilijkheden als oorzaak van niet-tijdige afdracht van loonbelasting, WFR 1959/345

**Smit 1984**

J.A. Smit, Het rapport-Simons en de toekomst van ons navorderingsrecht: 'vertrouwen' op het 'nieuw feit'?, WFR 1984/1332

**Smit 1985**

J.A. Smit, Gesplitste verhoging door vrijwillige verbetering, WFR 1985/348

**Smit 2002**

J.A. Smit, Bezwaar in belastingzaken, Kluwer, Deventer, 2<sup>e</sup> geheel herziene druk, 2002

**Van Soest 1974**

A.J. van Soest, Belastingen, S. Gouda Quint en D. Brouwer & Zoon, Arnhem, 12<sup>e</sup> druk, 1974

**Spek/Van Elk**

R.F.C. Spek en M.A.C. van Elk, Verzuimboete bij te late aangifte: een glijdende norm, WFR 2003/249

**Stevens**

L. Stevens, De verleiding van feiten van algemene bekendheid, DD 2012, 7

**Stijnen**

R. Stijnen, Rechtsbescherming tegen bestraffing in het strafrecht en het bestuursrecht, Kluwer, Deventer, 2011, diss.

**Stolp**

M.M. Stolp, Ontbinding, schadevergoeding en nakoming, De remedies voor wanprestatie in het licht van de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit, Kluwer, Deventer, 2007

**Suilen**

A.J.H. van Suilen, Rechterlijke toetsing van fiscale boetes, TFB 2008/03

**Thomas**

E. Thomas, Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht (Awb): wat is de meerwaarde voor het fiscale recht?, FED 2007/12

**Tonnaer**

F.P.C.L. Tonnaer, Ieder het zijne, Over de realisering van rechtvaardigheid, Paradigma Media Advies, Best, 2007

**T&C Awb**

Tekst & Commentaar Algemene wet bestuursrecht, Kluwer (online), Deventer

**T&C Sr**

Tekst & Commentaar Strafrecht, Kluwer (online), Deventer

**T&C Sv**

Tekst & Commentaar Strafvordering, Kluwer (online), Deventer

**Valkenburg 2006**

W.E.C.A. Valkenburg, Bestuursstrafrecht, DD 2006, 84

**Valkenburg/Van der Werff**

W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, Fiscaal straf- en strafprocesrecht, Kluwer, Deventer, 5<sup>e</sup> herziene druk, 2014

**VAR 114**

J.T.K. Bos, G.A.M. Giesen, J. de Groot, F.C.M.A. Michiels, Handhaving van het bestuursrecht, Preadvies, VAR-reeks 114, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn, 1995

**VAR 115**

J.T.K. Bos, G.A.M. Giesen, J. de Groot, F.C.M.A. Michiels, Handhaving van het bestuursrecht, Verslag van de algemene vergadering d.d. 12 mei 1995, VAR-reeks 115, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn, 1996

**VAR 122**

A.J.C. de Moor-van Vugt, J.L. de Wijkerslooth, N. Verheij, Verschuiving van de magische lijn, Preadvies, VAR-reeks 122, Samson, Alphen aan den Rijn, 1999

**VAR 123**

A.J.C. de Moor-van Vugt, J.L. de Wijkerslooth, N. Verheij, Verschuiving van de magische lijn, Verslag van de algemene vergadering d.d. 23 april 1999, VAR-reeks 123, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000

**VAR 152**

C.L.G.F.H. Albers, M.L. van Emmerik & C.M. Saris, F.J.P.M. Haas, Boetes en andere bestraffende sancties: een nieuw perspectief?, VAR-reeks 152, Boom Juridische uitgevers, 2014

**Verschaeren/Peeters**

N. Verschaeren en M.J.M. Peeters, Vreemdelingenrechtelijke verweren in strafzaken, Strafblad, juli 2013, Sdu

**Vet**

L.J.C. Vet, (...) in het nakomen van de wettelijke verplichting ligt geen bijzondere verdienste, WFR 2012/1601

**Ten Voorde/Cleiren/Schuyt**

J.M. ten Voorde, C.P.M. Cleiren en P.M. Schuyt, Meerdaadse samenloop in het strafrecht, Een onderzoek naar doel, grondslag, karakter, strekking en functie van de wettelijke regeling van de meerdaadse samenloop (artikel 57-63 Sr), Rijksuniversiteit Leiden, 11 juli 2013, [www.overheid.nl](http://www.overheid.nl)

**Van Vucht**

J.C.J. van Vught, Verhoogde rechtsbescherming in de algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1961/793

**Wattel**

P.J. Wattel, Verval of matiging van de fiscale boete wegens samenloop, WFR 1995/1291

**Wiewel**

P.G. Wiewel, Rechtsbescherming tegen bestraffing: een onderzoek naar de rechterlijke toetsingsgronden bij het opleggen van bestuurlijke boeten en de vergelijkbare beslissingen in strafzaken, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2001, diss.

**Van Wijk/Konijnenbelt**

Van Wijk, W. Konijnenbelt, R.M. van Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, Kluwer, Deventer, 16<sup>e</sup> druk, 2014

**Woelders**

A.J. Woelders, Vroeger en nu, WFR 1966/443

**Van Zadelhoff**

B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/793



## AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE

### Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM)

<i>Datum</i>	<i>Nummer</i>	<i>Naam</i>	<i>Onderdeel</i>
17 januari 1970	Series A. no. 11	Delcourt	3.4.3.1
21 februari 1975	Series A. no. 18	Golder	3.4.2
8 juni 1976	Series A. no. 22	Engel	3.4.1
23 juni 1981	Series A. no. 43	Le Compte, Van Leuven en De Meyere	3.4.2, 3.4.3.1
5 november 1981	Series A. no. 46	X vs UK	3.4.3.1
23 september 1982	Series A. no. 52	Sporrong and Lönnroth	3.4.5.1
1 oktober 1982	Series A. no. 53	Piersack	3.4.3.1
10 februari 1983	Series A. no. 58	Albert and Le Compte	3.4.4.2
21 februari 1984	Series A. no. 73	Öztürk	2.1, 2.9.3.4, 3.4.1, 3.4.2
28 juni 1984	Series A. no. 80	Campbell and Fell	3.4.2
26 oktober 1984	Series A. no. A86	De Cubber	3.4.3.1, 4.3.2
29 april 1988	Series A. no. 132	Belilos	3.4.2
7 oktober 1988	Series A. no. 41-A	Salabiaku	3.4.4.2
24 mei 1989	Series A. no. 154	Hauschildt	3.4.3.1
22 juni 1989	Series A. no. 155	Langborger	3.4.3.1
23 oktober 1990	Series A. no. 189	Moreira de Azevedo	3.3.2
16 december 1992	Series A. no. 247	Edwards	5.2.2
24 februari 1994	Series A. no. 284	Bendenoun	3.4.2
19 april 1994	Series A. no. 188	Van den Hurk	3.4.6.1
10 februari 1995	19160/91	Gea Catalán	3.4.4.2
24 oktober 1996	21525/93	De Salvador Torres	3.4.4.2, 5.4.1
29 mei 1997	21522/93	Georgiadis	3.4.6.1
2 september 1998	4/1998/907/1119	Lauko	3.4.2
15 juni 1999	37607/97	W.S. vs Poland	3.4.2
8 februari 2000	25878/94	Cooke	3.4.4.2
3 oktober 2000	28501/95	Pobornikoff	3.4.4.2
14 november 2000	35115/97	Riepan	3.4.2, 3.4.4.2
10 juli 2001	33394/96	Price	3.4.5.1
23 juli 2002	36985/97	Västberga Taxi AB	3.4.1, 3.4.2, 3.4.4.1, 3.4.4.3
23 juli 2002	34619/97	Janosevic	3.4.2, 3.4.4.3, 3.4.5.1

<i>Datum</i>	<i>Nummer</i>	<i>Naam</i>	<i>Onderdeel</i>
6 mei 2003	39343/98	Kleyn a.o.	3.4.3.1
1 juli 2003	37801/97	Suominen	3.4.6.1
3 juli 2003	38746/97	Buffalo	3.4.5.1
16 september 2003	60243/00	Balaz	3.4.5.1
9 oktober 2003	47414/99	Szott-Medynska	3.4.2
30 maart 2004	53984/00	Radio France	3.4.4.2
20 april 2004	60115/00	Amihalachioaie	3.4.5.1
15 december 2005	73797/01	Kyprianou	3.4.3.1
14 februari 2006	53434/99	Paulow	3.4.5.1
21 maart 2006	70074/01	Valico	3.4.5.1
26 maart 2006	34496/04	Ekelöf	3.4.4.2, 3.4.5.1
11 april 2006	19324/02	Léger	3.4.5.1
3 oktober 2006	543/03	McKay	3.4.3.1
23 november 2006	73053/01	Jussila	3.4.2, 8.5
11 januari 2007	35533/04	Mamidakis	3.4.5.1
16 januari 2007	19402/03	Provectus	3.4.5.1
15 februari 2007	19997/02	Boldea	3.4.6.1
22 februari 2007	1509/02	Tatishvili	3.4.6.1
5 april 2007	16999/02	Kapitonovs	3.4.2
4 oktober 2007	42402/04	Ohland-Andersen AB	3.4.4.3
20 november 2007	45198/04	Gruber	3.4.4.2
22 juli 2008	32993/02	Hannu Lehtinen	3.4.2
22 juli 2008	40199/02	Kallio	3.4.2
6 november 2008	30352/03	Ismaylov	3.4.5.1
27 januari 2009	9631/04	Carlberg	3.4.4.3
5 januari 2010	13102/04	Impar	3.4.5.1
2 februari 2010	32798/06	Monedero	3.4.5.1
12 mei 2010	32435/06	Kammerer	3.4.2
27 juli 2010	28221/08	Gatt	3.4.5.1
20 januari 2011	52131/07	Haxhishabani	3.4.4.2
19 april 2011	3316/04	Bozhkov	3.4.5.1
19 april 2011	22385/03	Kasabova	3.4.5.1
28 juni 2011	577/11	Het Financieele Dagblad	3.4.4.2, 3.4.5.1
21 juli 2011	32181/04 en 35122/05	Sigma	3.4.5.1
20 september 2011	14902/04	Yukos	3.4.4.2, 3.4.5.1
18 oktober 2011	53785/09	Tomasovic	3.4.2
10 januari 2012	33530/06	Pohoska	3.4.3.1
18 september 2012	39660/07	Lewandowska-Malec	3.4.5.1
2 oktober 2012	1484/07	Kakabadze	3.4.5.1



### Hof van Justitie van de Europese Unie

<i>Datum</i>	<i>Nummer</i>	<i>Naam</i>	<i>Onderdeel</i>
9 november 1983	C-333/81	Michelin	3.4.4.5
21 september 1989	C-46/87, C-225/88	Hoechst	3.4.4.5
18 oktober 1989	C-374/87	Orkem	3.4.4.5
21 november 1991	C-269/90	TU München	3.4.4.5
8 juli 1999	C-253/92 P	Montecatini	3.4.4.5
12 juli 2001	C-262/99	Louloudakis	3.4.5.3
7 januari 2004	C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P, C-219/00 P	Aalborg Portland e.a.	3.4.4.5
18 maart 2010	C-317-320/08	Alassini e.a.	3.4.4.5
29 juli 2010	C-188/09	Profaktor Kulesza	3.4.4.5
8 december 2011	C-386/10	Chalkor	3.4.4.5, 3.4.6.3
22 november 2012	C-89/11 P	E.ON Energie	3.4.4.5, 3.4.5.3
26 februari 2013	C-617/10	Åkerberg Fransson	3.4.3.4, 3.4.5.3
20 juni 2013	C-259/12	Rodopi	3.4.5.3
11 juli 2013	C-439/11 P	Ziegler	3.4.3.4
3 juli 2014	C-129/13 en C-130/13	Kamino en Datema	3.4.4.5
17 juli 2014	C-272/13	Equoland	3.4.5.3
17 juli 2014	C-141/12 en C-372/12	Y.S.	3.4.4.5
18 december 2014	C-434/13	Parker Hannifin	3.4.6.3
26 april 2017	C-564/15	Farkas	3.4.5.3

### Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie

<i>Datum</i>	<i>Nummer</i>	<i>Naam</i>	<i>Onderdeel</i>
19 maart 1997	T-73/95	Oliveira	3.4.4.5
9 juli 1999	T-231/97	NEC	3.4.4.5
11 december 2003	T-59/99	Ventouris	3.4.4.5
8 juli 2004	T-67/00, T-68/00, T-71/00 en T-78/00	JFE Engineering e.a.	3.4.4.5
5 april 2006	T-279/02	Degussa	3.4.5.3, 3.4.6.3
3 maart 2011	T-117/07 en T-121/07	Areva	3.4.5.3
13 juni 2011	T-138/07	Schindler Holding	3.4.4.5
27 september 2012	T-360/06	Heijmans	3.4.4.5
27 september 2012	T-343/06	Shell	3.4.6.3
17 mei 2013	T-154/09	MRI	3.4.4.5
27 maart 2014	T-56/09 en T-73/09	Saint Gobain	3.4.6.3

**Hoge Raad der Nederlanden**

<i>Datum</i>	<i>B/ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
1 november 1878		W 4305	7.3.3
17 mei 1909		Wvhr no. 8884	7.3.2
9 januari 1933		NJ 1933, 622, VN 2002/14.11	6.4.7.2
17 november 1941		NJ 1941, 311	5.3.1
5 november 1946	B 8297	VN 2002/14.11	6.4.7.2
25 februari 1947		NJ 1947, 161 (Goldflake)	7.3.3.1
24 oktober 1951	B 9090		2.7.2
13 oktober 1954	ECLI:NL:HR:1954:AY2970	BNB 1954/339	2.7.2
18 juni 1974	ECLI:NL:HR:1974:AB5208	NJ 1974, 452 (Pers. omstandigheden)	7.3.3.1, 7.3.3.3
7 december 1976	ECLI:NL:HR:1976:AB4095	NJ 1977, 82	7.3.3.1
10 mei 1977	ECLI:NL:HR:1977:AC1425	NJ 1978, 300	7.3.3.1
19 oktober 1977	ECLI:NL:HR:1977:AX3185	BNB 1978/53	6.4.6.2
13 februari 1979	ECLI:NL:HR:1979:AC2866	NJ 1979, 243	5.3.2
29 mei 1979	ECLI:NL:HR:1979:AC6604	NJ 1979, 462	7.3.3.1
26 juni 1979	ECLI:NL:HR:1979:AC6635	NJ 1979, 617	7.3.3.3
19 februari 1980	ECLI:NL:HR:1980:AC8619	NJ 1980, 398	7.3.3.1
26 februari 1980	ECLI:NL:HR:1980:AC6830	NJ 1980, 434	7.3.3.1
23 april 1980	ECLI:NL:HR:1980:AW9992	BNB 1980/175	6.4.6.1
24 juni 1980	ECLI:NL:HR:1980:AC6933	NJ 1980, 636	7.3.3.1
18 november 1980	ECLI:NL:HR:1980:AC7038	NJ 1981, 162	7.3.3.3
15 december 1981	ECLI:NL:HR:1981:AC7433	NJ 1982, 324	7.3.3.1
16 maart 1982	ECLI:NL:HR:1982:AH8632	NJ 1982, 507	7.3.3.3
4 mei 1982	ECLI:NL:HR:1982:AB8742	NJ 1982, 639	7.3.3.1
23 november 1982	ECLI:NL:HR:1982:AC7785	NJ 1983, 390	7.3.3.3
8 december 1982	ECLI:NL:HR:1982:AW9027	BNB 1983/50	6.4.6.2
6 december 1983	ECLI:NL:HR:1983:AB9590	NJ 1984, 442 (Damrak)	7.3.3.3
22 februari 1984	ECLI:NL:HR:1984:AW8642	BNB 1984/223	2.9.3.1
19 juni 1985	ECLI:NL:HR:1985:AC8934	BNB 1986/29	2.9.3.4
7 januari 1986	ECLI:NL:HR:1986:AB9632	NJ 1986, 496	5.3.2, 7.3.3.1
7 januari 1986	ECLI:NL:HR:1986:AB9630	NJ 1986, 440	5.5.1
8 april 1986	ECLI:NL:HR:1986:AC0308	NJ 1986, 614	7.3.3.1
7 september 1988	ECLI:NL:HR:1988:BH7334	BNB 1988/298	2.9.3.4, 3.4.4.4
26 oktober 1988	ECLI:NL:HR:1988:ZC3931	BNB 1989/16	2.9.3.4
24 januari 1990	ECLI:NL:HR:1990:ZC4216	BNB 1990/287	3.4.4.4
28 maart 1990	ECLI:NL:HR:1990:ZC4258	BNB 1990/194	3.3.2
6 juni 1990	ECLI:NL:HR:1990:ZC4307	BNB 1990/242	2.9.3.4
2 juli 1990	ECLI:NL:HR:1990:AB8051	NJ 1991, 67	7.3.3.4
10 oktober 1990	ECLI:NL:HR:1990:ZC4410	BNB 1990/325	5.4.2

<i>Datum</i>	<i>B/ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
19 december 1990	ECLI:NL:HR:1990:ZC4507	BNB 1991/91	6.4.6.2
10 juni 1992	ECLI:NL:HR:1992:ZC5010	BNB 1992/274	5.3.1, 7.2.4
30 juni 1992	ECLI:NL:HR:1992:ZC9053	NJ 1993, 194	4.3.2
29 september 1992	ECLI:NL:HR:1992:ZC9103	NJ 1993, 58	4.3.2
17 november 1992	ECLI:NL:HR:1992:AD1777	NJ 1993, 275	5.3.1
10 maart 1993	ECLI:NL:HR:1993:BH8798	BNB 1993/198	6.4.7.2
1 juni 1993	ECLI:NL:HR:1993:AB7634	NJ 1994, 16	5.3.2
15 juni 1993	ECLI:NL:HR:1993:ZC9401	NJ 1994, 276	7.3.3.4
27 juni 1995	ECLI:NL:HR:1995:ZD0096	NJ 1996, 127	5.3.1
24 oktober 1995	ECLI:NL:HR:1995:ZD0257	NJ 1996, 484	4.4.3
19 december 1995	ECLI:NL:HR:1995:ZD0328	NJ 1996, 249	5.2.3
20 december 1995	ECLI:NL:HR:1995:AA1517		6.3.2.5
19 maart 1996	ECLI:NL:HR:1996:ZD0416	NJ 1997, 59	6.4.3.5
7 mei 1996	ECLI:NL:HR:1996:AB9820	NJ 1996, 687 (Dev Sol)	5.2.2
8 oktober 1996	ECLI:NL:HR:1996:ZD0542	NJ 1997, 45	7.3.3.3
9 oktober 1996	ECLI:NL:HR:1996:AA1913	BNB 1997/53c	4.2.1.3
22 april 1997	ECLI:NL:HR:1998:ZD0692	NJ 1998, 52	7.3.3.3
3 juni 1997	ECLI:NL:HR:1997:ZD0737	NJ 1997, 657	5.4.2
23 september 1997	ECLI:NL:HR:1998:ZD0798	NJ 1998, 188	4.3.2
14 oktober 1997	ECLI:NL:HR:1997:ZD0819	NJ 1998, 187	4.4.2
21 oktober 1997	ECLI:NL:HR:1997:ZD0832	NJ 1998, 133	5.2.2
13 januari 1998	ECLI:NL:HR:1998:ZC8320	NJ 1998, 390	4.3.2
14 april 1998	ECLI:NL:HR:1998:ZD1019	NJ 1998, 593	4.3.2
16 december 1998	ECLI:NL:HR:1998:AA2584	BNB 1999/88	6.3.1.2
3 maart 1999	ECLI:NL:HR:1999:AA2692	BNB 1999/199	6.4.2.2, 6.4.4.1
18 mei 1999	ECLI:NL:HR:1999:ZD1333	NJ 2000, 105 (4M)	6.3.1.1
16 november 1999	ECLI:NL:HR:1999:ZD1502	NJ 2000, 335	4.4.3
4 januari 2000	ECLI:NL:HR:2000:AA4044	NJ 2000, 537	5.2.2
11 januari 2000	ECLI:NL:HR:2000:ZD1676	NJ 2000, 196	4.3.2
3 oktober 2000	ECLI:NL:HR:2000:AA7309	NJ 2000, 721	6.4.7.3
9 januari 2001	ECLI:NL:HR:2001:AA9369	NJ 2001, 141	4.3.2
22 mei 2001	ECLI:NL:HR:2001:AB1761	NJ 2001, 698	6.4.3
8 januari 2002	ECLI:NL:HR:2002:AD6248		7.3.3.4
29 januari 2002	ECLI:NL:HR:2002:AD5568		5.4.3
5 februari 2002	ECLI:NL:HR:2002:AD6981	NJ 2003, 126	5.4.1, 5.4.3
8 maart 2002	ECLI:NL:HR:2002:AD9880	BNB 2002/223	4.4.4
8 maart 2002	ECLI:NL:HR:2002:AD9881	BNB 2002/224	7.2.2, 7.2.3
21 januari 2003	ECLI:NL:HR:2003:AF0736	NJ 2003, 186	5.4.3
18 april 2003	ECLI:NL:HR:2003:AF7495	BNB 2003/267	4.4.4, 7.3.3.5
26 september 2003	ECLI:NL:HR:2003:AL2153		6.2.3.3
21 oktober 2003	ECLI:NL:HR:2003:AL3537		6.4.3.5
30 maart 2004	ECLI:NL:HR:2004:AM2533	NJ 2004, 376 (Afvoerpijp)	6.4.7.6, 7.3.3.5

<i>Datum</i>	<i>B/ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
30 maart 2004	ECLI:NL:HR:2004:AO3545	NJ 2004, 377	7.3.3.5
11 juni 2004	ECLI:NL:HR:2004:AP1379	BNB 2005/39	5.3.1, 6.4.7.6
6 juli 2004	ECLI:NL:HR:2004:AO9825	NJ 2004, 468	7.3.3.4
13 augustus 2004	ECLI:NL:HR:2004:AL7032	BNB 2005/41	5.4.3
13 augustus 2004	ECLI:NL:HR:2004:BI8185	BNB 2005/42	6.2.3.2, 6.4.7.2
13 augustus 2004	ECLI:NL:HR:2004:AL7045		6.2.3.3
1 oktober 2004	ECLI:NL:HR:2004:AR3107	BNB 2005/40	5.3.1, 6.4.7.6
30 november 2004	ECLI:NL:HR:2004:AR3257	NJ 2005, 82	7.3.3.4
18 februari 2005	ECLI:NL:HR:2005:AS6581		6.2.3.3
22 april 2005	ECLI:NL:HR:2005:AT4468	BNB 2005/337	7.3.3.5
10 juni 2005	ECLI:NL:HR:2005:AT7216		6.3.2.8
19 december 2005	ECLI:NL:HR:2005:AX8884		4.2.2.1
23 december 2005	ECLI:NL:HR:2005:AU8529		6.4.7.2
7 februari 2006	ECLI:NL:HR:2006:AU5756	RvdW 2006, 194	5.2.3
11 april 2006	ECLI:NL:HR:2006:AU9130	NJ 2006, 393 (Hennepkwekerij)	7.3.3.3, 7.3.3.5
7 juni 2006	ECLI:NL:HR:2006:AW2430	NJ 2006, 330	7.3.3.3
12 september 2006	ECLI:NL:HR:2006:AX7957		5.4.3
12 september 2006	ECLI:NL:HR:2006:AX7458		6.4.3.4
3 oktober 2006	ECLI:NL:HR:2006:AX7487	NJ 2006, 550	7.3.3.2
3 oktober 2006	ECLI:NL:HR:2006:AX5479	NJ 2006, 549	7.3.3.3
17 oktober 2006	ECLI:NL:HR:2006:AY0190	NJ 2006, 578	7.3.3.4
14 november 2006	ECLI:NL:HR:2006:AY0127	NJ 2006, 631	7.3.3.3
19 december 2006	ECLI:NL:HR:2006:AY6710	NJ 2007, 411	6.4.3
27 maart 2007	ECLI:NL:HR:2007:AZ6108	NJ 2007, 208	4.3.2
25 september 2007	ECLI:NL:HR:2007:BA7663	NJ 2007, 530	5.5.1, 7.3.3.4
18 januari 2008	ECLI:NL:HR:2008:BC1962	BNB 2008/165*	1.1, 6.4.7.4
5 februari 2008	ECLI:NL:HR:2008:BC2922	NJ 2008, 396	7.3.3
15 februari 2008	ECLI:NL:HR:2008:BC4330	BNB 2008/111	5.4.3
25 maart 2008	ECLI:NL:HR:2008:BC3785	NJ 2008, 211	4.4.3
8 april 2008	ECLI:NL:HR:2008:BC5969	NJ 2008, 231	5.3.5
3 juni 2008	ECLI:NL:HR:2008:BC8652		5.5.1, 7.3.3.4
17 juni 2008	ECLI:NL:HR:2008:BD2578	NJ 2008, 358	6.4.7.3
7 oktober 2008	ECLI:NL:HR:2008:BD2774	NJ 2009, 94	7.3.3.3
19 december 2008	ECLI:NL:HR:2008:BD0191	BNB 2009/201	6.4.7.3, 7.3.3.5
24 maart 2009	ECLI:NL:HR:2009:BH1784		5.3.2
2 juni 2009	ECLI:NL:HR:2009:BH9920	NJ 2009, 278	4.3.2
26 juni 2009	ECLI:NL:HR:2009:BD0200	BNB 2010/5c*	5.3.5
7 juli 2009	ECLI:NL:HR:2009:BI4688		6.2.3.4
20 november 2009	ECLI:NL:HR:2009:BJ1251	BJ 2009, 580	4.2.1.3
15 december 2009	ECLI:NL:HR:2009:BK6646	TAR 2010, 31	4.2.2.1
22 januari 2010	ECLI:NL:HR:2010:BL0087	BNB 2010/163	5.3.2, 6.2.3.4, 6.4.7.5

<i>Datum</i>	<i>B/ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
9 februari 2010	ECLI:NL:HR:2010:BK6926	RvdW 2010/315	7.3.3.3
23 maart 2010	ECLI:NL:HR:2010:BK9252	NJ 2010, 393	7.3.3.1
20 april 2010	ECLI:NL:HR:2010:BL6724	RvdW 2010/600	7.3.3.1
18 mei 2010	ECLI:NL:HR:2010:BK6942	NJ 2010, 439	7.3.2.1
25 mei 2010	ECLI:NL:HR:2010:BL5563		5.3.5
15 juni 2010	ECLI:NL:HR:2010:BM2428	NJ 2010, 358	6.3.1.1
29 juni 2010	ECLI:NL:HR:2010:BL0656	NJ 2010, 442	7.3.3.5
9 juli 2010	ECLI:NL:HR:2010:BN0631	BNB 2010/294	5.4.2
13 augustus 2010	ECLI:NL:HR:2010:BN5907		4.2.2.1
17 september 2010	ECLI:NL:HR:2010:BD3160	BNB 2011/16	5.3.5
5 oktober 2010	ECLI:NL:HR:2010:BL5629	NJ 2011, 169	5.2.3
12 november 2010	ECLI:NL:HR:2010:BO3624	BNB 2012/113	5.3.5
3 december 2010	ECLI:NL:HR:2010:BO:5989	BNB 2011/59	2.3.3
1 februari 2011	ECLI:NL:HR:2011:BM9102	NJ 2011, 394	5.3.5
15 april 2011	ECLI:NL:HR:2011:BN6324	BNB 2011/206	6.4.7.4
26 april 2011	ECLI:NL:HR:2011:BP6467	NJ 2011, 360	7.3.3.3
27 september 2011	ECLI:NL:HR:2011:BS1708	NJ 2011, 518	7.3.3.3
15 november 2011	ECLI:NL:HR:2011:BT2572		5.3.2
17 januari 2012	ECLI:NL:HR:2012:BT2052	NJ 2012, 253	7.3.3.5
7 februari 2012	ECLI:NL:HR:2012:BV5140	BNB 2012/119	6.4.7.4
28 februari 2012	ECLI:NL:HR:2012:BT1816	NJ 2012/640	7.3.3.3
8 mei 2012	ECLI:NL:HR:2012:BW3684	RvdW 2012/707 (Afroomboete)	6.3.1.1
15 mei 2012	ECLI:NL:HR:2012:BW5162	RvdW 2012/742	7.3.3.3
25 september 2012	ECLI:NL:HR:2012:BX6916	NJ 2012, 561	5.4.1
25 september 2012	ECLI:NL:HR:2012:BX4987	RvdW 2012/1195	7.3.3.3
2 oktober 2012	ECLI:NL:HR:2012:BX5402		6.4.3.5
1 december 2012	ECLI:NL:HR:2012:BY4837	NJB 2013/152	7.3.3.1
11 december 2012	ECLI:NL:HR:2012:BX4482	NJ 2012, 538	5.2.2
8 januari 2013	ECLI:NL:HR:2013:BY5435	RvdW 2013/143	7.3.3.5
19 februari 2013	ECLI:NL:HR:2013:BY5321	NJ 2013, 308	6.4.7.6
19 februari 2013	ECLI:NL:HR:2013:BY5322	NJ 2013, 308	6.4.7.6
26 maart 2013	ECLI:NL:HR:2013:BZ2218	RvdW 2013/498	7.3.3.5
9 april 2013	ECLI:NL:HR:2013:BX4439	NJ 2013, 309	7.3.3.5
2 juli 2013	ECLI:NL:HR:2013:67		5.4.1
2 juli 2013	ECLI:NL:HR:2013:116		6.4.3.5
28 maart 2014	ECLI:NL:HR:2014:685	BNB 2014/194	6.2.3.4, 6.4.7.1, 7.2.6, 7.3.3.3
8 juli 2014	ECLI:NL:HR:2014:1655	RvdW 2014/964	7.3.3.4
25 november 2014	ECLI:NL:HR:2014:3376	NJ 2015, 7	7.3.3.3
9 december 2014	ECLI:NL:HR:2014:3541	NJ 2015, 355	7.3.3.5
9 december 2014	ECLI:NL:HR:2014:3547	NJ 2015, 427	7.3.3.5
10 maart 2015	ECLI:NL:HR:2015:542	NJ 2015, 357	7.3.3.5

<i>Datum</i>	<i>B/ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
17 maart 2015	ECLI:NL:HR:2015:642	NJ 2015, 225/227	7.3.3.1, 7.3.3.3
20 maart 2015	ECLI:NL:HR:2015:643	BNB 2015/173	6.4.7.6
26 juni 2015	ECLI:NL:HR:2015:1667	VN 2015/33.25.7	3.4.4.5
10 juli 2015	ECLI:NL:HR:2015:1809	BNB 2015/187	3.4.6.3
6 december 2016	ECLI:NL:HR:2016:2768		6.4.7.6
30 juni 2017	ECLI:NL:HR:2017:1175	BNB 2017/172	6.4.7.6

**Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State**

<i>Datum</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
3 november 1980	ECLI:NL:RVS:1980:AM5701	AB 1981, 188	7.2.3
4 januari 1985	ECLI:NL:RVS:1985:AM8394	AB 1985, 457	7.2.6
26 juli 1985	ECLI:NL:RVS:1985:AM8614	AB 1986, 50	7.2.6
21 juli 1987	ECLI:NL:RVS:1986:AM9505	AB 1987, 433	7.2.6
21 augustus 1997	ECLI:NL:RVS:1997:AN5637	AB 1998, 216	7.2.2
14 juli 2004	ECLI:NL:RVS:2004:AQ1360	VN 2004/39.8	4.2.2.3
23 april 2008	ECLI:NL:RVS:2008:BD0355		4.3.4.3
13 augustus 2008	ECLI:NL:RVS:2008:BD9965		4.4.4
19 juli 2011	ECLI:NL:RVS:2012:BR3782	AB 2011, 260	3.4.4.5

**Centrale Raad van Beroep**

<i>Datum</i>	<i>ECLI</i>	<i>Nummer</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
16 januari 1997			ABkort 1997, 192	7.2.6
22 december 1998		nrs. 97/3682-3683 ABW		5.3.3
4 juni 1999		nr. 97/2697 WAO	NJB 1999, p. 1335, 19	7.2.3
4 november 2003	ECLI:NL:CRVB:2003:AW7617			4.2.2.1
5 januari 2006	ECLI:NL:CRVB:2006:AU9628			4.2.2.1
8 mei 2008	ECLI:NL:CRVB:2008:BD2254			4.2.2.1
23 juli 2010	ECLI:NL:CRVB:2010:BN3473			4.2.1.4
13 oktober 2010	ECLI:NL:CRVB:2010:BO1242	nr. 10/2968 WW	AB 2011/44	3.4.4.5
11 januari 2016	ECLI:NL:CRVB:2016:9/10/12			6.4.7.1

**College van Beroep voor het bedrijfsleven**

<i>Datum</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
8 april 1988	ECLI:NL:CBB:1988:AN0633	AB 1989, 504	7.2.2

<i>Datum</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
21 februari 1996		ABkort 1996/172	7.2.6
12 maart 2005	ECLI:NL:CBB:2005:AT3585		4.3.4.1
28 juli 2005	ECLI:NL:CBB:2005:AU1360	AB 2005, 383	4.3.4.3
9 februari 2006	ECLI:NL:CBB:2006:AV2682	AB 2006, 292	4.3.4.2
30 augustus 2011	ECLI:NL:CBB:2011:BR6737	AB 2011, 328	4.3.4.2
4 oktober 2011	ECLI:NL:CBB:2011:BT6521		4.3.4.3, 7.3.3.3

### Gerechtshoven

<i>Datum</i>	<i>Plaats</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
7 juli 1989	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:1989:AW7048	VN 1990/ p. 3743, 3	5.3.2
12 november 1990	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:1990:AW6338		5.4.3
31 mei 1996	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:1996:AW0420	VN 1996/ 4264, 9	6.4.2.2
12 oktober 1999	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:1999:AV7426	VN 2000/44.9	7.2.5
28 april 2000	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2000:AV7084	VN 2000/41.4	6.4.7.6
27 november 2001	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2001:AV5706		6.4.7.2
13 juni 2002	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2002:AE5172		6.4.6.1
4 november 2002	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2002:AF2626		6.4.4.1
21 januari 2003	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2003:AF4296	VN 2003/22.9	6.3.2.8
20 maart 2003	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2003:AF6696		6.4.3.4
6 juni 2003	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2003:AI0900		5.3.3
4 juli 2003	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2003:AI0474		6.4.7.6
13 augustus 2003	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2003:AL1461		6.4.3.4
19 augustus 2003	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2003:AM1468		6.4.3.4
19 juli 2004	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2004:AQ8943	VN 2004/59.5	4.4.4
28 januari 2005	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2005:AS6725	VN 2005/29.8	5.4.3
18 januari 2006	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2006:AU9848		5.4.3
3 mei 2007	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2007:BA5609		6.4.7.2
24 oktober 2007	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2007:BC4190		6.3.2.8
14 januari 2008	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2008:BC4438		4.4.3
5 februari 2008	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2008:BC6768		6.3.2.5
29 februari 2008	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2008:BC5461		6.4.3.5
27 juni 2008	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2008:BD6328		6.4.7.2
27 juni 2008	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2008:BD6315		6.4.7.2
16 oktober 2008	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2008:BF9498		6.4.3.2
12 december 2008	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2008:BH0724		6.4.3.3
24 maart 2009	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081		6.4.3.4
26 juni 2009	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2009:BJ1593		6.3.2.8

<i>Datum</i>	<i>Plaats</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
2 juli 2009	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ1298		6.4.7.3
13 oktober 2009	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ9995		6.4.3.5
11 december 2009	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2009:BM2128		6.4.3.5
20 januari 2010	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2010:BL1325		5.4.4
15 februari 2010	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2010:BL4199		6.4.7.1
19 maart 2010	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2010:BM1151	VN 2010/40.10	5.3.5, 6.4.6.1
9 april 2010	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2010:BM7451		6.4.7.1
7 mei 2010	Den Bosch	ECLI:NL:GHSGR:2010:BM5045		6.3.2.5
10 juni 2010	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2010:BM7667		6.4.2.2
10 juni 2010	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2010:BN5548		6.4.3.5
10 juni 2010	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2010:BM8888		6.4.4.1
26 augustus 2010	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2010:BN5754		6.4.3.2
16 september 2010	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2010:BN7281		6.4.6.1
19 november 2010	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2010:BO5085		6.4.7.1
9 december 2010	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2010:BO9334		6.4.3.1
30 december 2010	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2010:BP3278		6.4.3.5
18 januari 2011	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2011:BP2293		6.4.3.5
18 januari 2011	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2011:BP2289		6.4.7.2
21 februari 2011	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2011:BP5167		4.4.2
10 maart 2011	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2011:BP7593		6.4.6.1
25 maart 2011	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2011:BP9358		6.2.2
3 mei 2011	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2011:BQ5199	NTFR 2011, 1769	4.3.4.1
17 mei 2011	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2011:BQ9170		6.4.6.1
7 juli 2011	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2011:BR0686		6.2.2
3 augustus 2011	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2011:BR6413		4.4.2
30 augustus 2011	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2011:BW1443		4.4.3
30 augustus 2011	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2011:BT7706		6.4.7.2
12 oktober 2011	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2011:BU4271		6.4.6.1
24 november 2011	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2011:BU6291	VN 2012/ 11.25.5	5.4.3
29 november 2011	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2011:BU7716		4.4.4
30 november 2011	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6455		6.2.2
29 december 2011	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2011:BW7409		6.4.7.3
26 januari 2012	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2012:BV2998		6.4.3.4
18 april 2012	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2012:BX1303		6.4.6.2
24 april 2012	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2012:BW5519		6.4.3.3, 6.4.6.1



*Aangehaalde jurisprudentie*

<i>Datum</i>	<i>Plaats</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
10 mei 2012	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2012:BW8599		6.3.2.8, 6.4.3.2
25 mei 2012	Den Haag	ECLI:NL:GHSGR:2012:BY9669		6.4.3.5
22 juni 2012	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2012:BX0073		6.4.3.2, 6.4.3.3
3 juli 2012	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2012:BX4962		6.4.4.1
3 juli 2012	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2012:BX4961		6.4.7.2
24 juli 2012	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2012:BX2703	VN 2012/51.6	7.2.6, 7.3.3.3
30 augustus 2012	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2012:BX6182		6.4.3.2
4 oktober 2012	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2012:BY0937		6.4.3.5
11 oktober 2012	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2012:BY1257		6.4.6.1
7 december 2012	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2012:BY5525		6.4.3.5
22 januari 2013	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2013:BY9127		6.4.6.1
28 februari 2013	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ3677		6.4.3.4
21 maart 2013	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ5753		6.4.3.4
21 maart 2013	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ5455	VN 2013.22.6	7.4
9 april 2013	Den Haag	ECLI:NL:GHDHA:2013:CA2674		6.4.3.3
19 april 2013	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2013:BZ8055		6.2.2
23 april 2013	Den Haag	ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ9796		6.3.2.8
25 april 2013	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ9392		6.4.4.1
25 april 2013	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ9389		6.4.4.1
27 juni 2013	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2013:2627		7.4
1 augustus 2013	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2013:2407		6.4.7.2
24 september 2013	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2013:7341		6.4.6.1
28 november 2013	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2013:5765	VN 2014/14.4	6.4.7.3
29 november 2013	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2013:10043		6.2.2
3 december 2013	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2013:9201		6.4.7.2
24 januari 2014	Den Haag	ECLI:NL:GHDHA:2014:477		6.4.7.2
28 januari 2014	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2014:637		6.3.2.8
6 februari 2014	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2014:4413		6.4.7.4
12 februari 2014	Den Haag	ECLI:NL:GHDHA:2014:354		6.3.2.5
11 maart 2014	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2014:2028		3.4.5.1
20 maart 2014	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2014:1565		6.4.7.4
23 april 2014	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2014:3391		6.4.2.3

*Aangehaalde jurisprudentie*

<i>Datum</i>	<i>Plaats</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
27 mei 2014	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2014:4206		6.4.3.4
13 juni 2014	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2014:1770		6.4.3.2, 6.4.3.3, 6.4.6.1, 7.3.3.5
11 november 2014	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2014:8772		6.3.2.8
11 november 2014	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2014:8775		6.4.6.1
21 november 2014	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2014:4900		6.4.3.4, 6.4.6.1
2 december 2014	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2014:9532		6.4.4.1
9 december 2014	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2014:5200		6.4.3.3
12 december 2014	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2014:5272		6.4.3.5
21 januari 2015	Den Haag	ECLI:NL:GHDHA:2015:78		6.4.7.4
27 januari 2015	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2015:639		6.4.7.3
6 februari 2015	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2015:422		6.4.7.4
17 februari 2015	Den Haag	ECLI:NL:GHDHA:2015:558		6.4.3.5
26 februari 2015	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2015:625		6.3.2.8
13 april 2015	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2015:2708		6.4.6.1
21 mei 2015	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2015:2267		6.3.2
26 juni 2015	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2015:2581		6.4.6.1
13 augustus 2015	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2015:3217		6.3.2.5
13 augustus 2015	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2015:3240		7.3.3.3
11 december 2015	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2015:5187		4.2.1.2
11 december 2015	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2015:5186		6.4.7.2
23 december 2015	Den Haag	ECLI:NL:GHDHA:2015:3784		6.4.7.6
19 mei 2016	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2016:2024		6.4.3.1
20 mei 2016	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2016:1996		5.4.2
16 augustus 2016	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2016:6541		6.4.5.2
14 maart 2017	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2017:2098		6.4.7.1
5 april 2017	Arnhem- Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2017:2859		6.4.7.3

**Rechtbanken**

<i>Datum</i>	<i>Plaats</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
29 mei 1996	Amsterdam	ECLI:NL:RBAMS:1996:AD2565	NJ 1996, 625	4.2.1.3
12 februari 2003	Middelburg	ECLI:NL:RBMID:2003:AF4982		6.4.2.3

*Aangehaalde jurisprudentie*

<i>Datum</i>	<i>Plaats</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
30 september 2003	Rotterdam	ECLI:NL:RBROT:2003:AL6239		4.3.4.3
5 juli 2004	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2004:AP6842		5.4.4
30 november 2005	Rotterdam	ECLI:NL:RBROT:2005:AU8222		4.4.2
22 februari 2006	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2006:AV4224		4.4.4
21 juni 2006	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2006:AY3802		4.4.4
10 oktober 2006	Den Haag	ECLI:NL:RBSGR:2006:AZ6830		4.3.4.1
3 mei 2007	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2007:BA4510		4.2.1.4
7 november 2007	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2007:BB7489		4.4.2
22 november 2007	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2007:BH3475		6.4.7.2
25 april 2008	Utrecht	ECLI:NL:RBUTR:2008:BD7296		4.2.2.1
12 juni 2008	Den Haag	ECLI:NL:RBSGR:2008:BD5529		4.4.2
30 juni 2008	Zwolle- Lelystad	ECLI:NL:RBZLY:2008:BD8995		7.3.3.3
19 augustus 2008	Utrecht	ECLI:NL:RBUTR:2008:BE9442		6.4.5.2
6 oktober 2008	Den Bosch	ECLI:NL:RBSHE:2008:BF5162		5.4.4
29 oktober 2008	Den Bosch	ECLI:NL:RBSHE:2008:BG3640		5.4.4
5 december 2008	Amsterdam	ECLI:NL:RBAMS:2008:BH4297		6.4.2.3
8 december 2008	Den Bosch	ECLI:NL:RBSHE:2008:BG5772		5.4.4
14 december 2008	Den Bosch	ECLI:NL:RBSHE:2008:BG6741		5.4.4
12 juni 2009	Den Bosch	ECLI:NL:RBSHE:2009:BI7481		5.4.4
13 juli 2009	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2009:BJ2310		5.4.3
4 november 2009	Den Haag	ECLI:NL:RBDHA:2009:BK5692		4.2.2.1
20 november 2009	Amsterdam	ECLI:NL:RBAMS:2009:BL5487		4.2.1.3
20 januari 2010	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2010:BL0239		4.4.3
17 februari 2010	Utrecht	ECLI:NL:RBUTR:2010:BL5051		4.4.3
26 februari 2010	Amsterdam	ECLI:NL:RBAMS:2010:BL8530		4.4.3
22 maart 2010	Rotterdam	ECLI:NL:RBROT:2010:BL8291		4.4.2
7 april 2010	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2010:BM6232	NTFR 2010, 1549	4.3.4.1
21 mei 2010	Amsterdam	ECLI:NL:RBAMS:2010:BM5302		4.4.3
22 oktober 2010	Amsterdam	ECLI:NL:RBAMS:2010:BO1532		4.4.3
26 november 2010	Rotterdam	ECLI:NL:RBROT:2010:BO5231		4.4.3
15 maart 2011	Utrecht	ECLI:NL:RBUTR:2011:BP8604		4.4.3
7 april 2011	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2011:BQ0787		4.4.3
21 juni 2011	Rotterdam	ECLI:NL:RBROT:2011:BQ8872	AB 2011/211	3.4.4.5
30 juni 2011	Den Haag	ECLI:NL:RBDHA:2011:BR2435		6.4.7.6
13 juli 2011	Dordrecht	ECLI:NL:RBDOR:2011:BR1375		4.4.3
19 september 2011	Zwolle- Lelystad	ECLI:NL:RBZLY:2011:BT1848		4.2.2.1

<i>Datum</i>	<i>Plaats</i>	<i>ECLI</i>	<i>Bron</i>	<i>Onderdeel</i>
2 december 2011	Roermond	ECLI:NL:RBROE:2011:BU6572		6.4.3.3
5 januari 2012	Den Bosch	ECLI:NL:RBSHE:2012:BV0146		5.4.4
19 maart 2012	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2012:BV9198		6.4.5.2
3 april 2012	Dordrecht	ECLI:NL:RBDOR:2012:BW0716		5.4.4
19 april 2012	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2012:BW3348		4.4.2
28 juni 2012	Rotterdam	ECLI:NL:RBROT:2012:BW9829		7.3.3.3
9 augustus 2012	Zwolle-Lelystad	ECLI:NL:RBZLY:2012:BX4053		5.4.4
31 augustus 2012	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2012:BX9479	NTFR 2013, 383	3.4.5.1
21 januari 2013	Noord-Nederland	ECLI:NL:RBNNE:2013:BY9110		6.4.3.4
23 januari 2013	Limburg	ECLI:NL:RBLIM:2013:BZ5103		6.4.5.2
7 februari 2013	Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2013:CA0864		7.3.3.3
21 maart 2013	Amsterdam	ECLI:NL:RBAMS:2013:CA0952		5.4.4
12 april 2013	Oost-Brabant	ECLI:NL:RBOBR:2013:BZ7022		5.4.4
24 oktober 2013	Noord-Nederland	ECLI:NL:RBNNE:2013:6443		6.4.5.2
19 december 2014	Noord-Holland	ECLI:NL:RBNHO:2014:12423		7.2.6
22 december 2015	Noord-Nederland	ECLI:NL:RBNNE:2015:6183		6.4.3.5
27 mei 2016	Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2016:3047		6.4.4.1
20 september 2016	Gelderland	ECLI:NL:RBGEL:2016:4990	NTFR 2016/2738	6.3.2.5
22 september 2016	Den Haag	ECLI:NL:RBDHA:2016:11033		6.4.7.3
15 november 2016	Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2016:8018	NTFR 2017/630	6.4.7.2
2 december 2016	Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2016:7653		6.4.7.2
25 april 2017	Gelderland	ECLI:NL:RBGEL:2017:2361		6.4.5.1
30 juni 2017	Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2017:3950		6.3.2.2
22 augustus 2017	Den Haag	ECLI:NL:RBDHA:2017:10715		6.4.7.2
12 september 2017	Noord-Nederland	ECLI:NL:RBNNE:2017:3843		6.4.2.1
12 oktober 2017	Den Bosch	ECLI:NL:GHSHE:2017:4423		6.4.7.1

## TREFWOORDENREGISTER

### A

afschrikbaarheid	6.3.2.7, 6.4.2.3
algemene strafverzwarringsgrond	5.3.4, 5.4.1, 6.4.2.3, 6.4.3.1
afroomboete	6.3.1.1

### B

bandbreedte	1.1, 6.3.2.4, 6.4.2.3, 6.4.3.1
berouw	5.3.5, 5.4.4, 6.4.3.5, 6.4.5.2
bestraffende sanctie	2.1, 3.4.4.4
betalingsmoeilijkheden	2.9.3, 2.9.3.4, 5.3.2, 6.4.6.2, 8.2
bewijsstandaard	3.4.4.4, <b>5.4</b> , 5.4.3, 5.4.4, 5.6, 8.2
beyond reasonable doubt	3.4.4.4, 5.4.4
boete- en fraudecoördinator	2.10.1, 4.2.1.3
boete-inspecteur	2.10.1, 4.2.1.3
boeterapport	4.2.1.3, 5.3.2, 7.2.5, 7.3.2.2, 7.3.3.2, 8.4
bovengrens (voor vergelding)	<b>6.3.2</b> , 6.3.2.1 t/m 6.3.2.4, 6.4.2.2, 6.4.2.3, 6.4.3.1 t/m 6.4.3.3, 6.4.4.1, 6.4.5.1, 6.4.5.2, 6.4.6.1, 6.4.6.2, 6.5, 8.3
box 3-inkomsten (verzwijgen van)	5.4.3, 5.6, 6.3.2.2, <b>6.4.2.1</b> , 8.3

### C

compositie	2.2.3, 2.2.4
contactambtenaar	2.9.3.2 t/m 2.9.3.5

### D

daadvergoeding	6.3.2.1
disciplinaire maatregel	4.2.2.1, 8.1
disciplinaire straf	3.4.1, 4.2.2.1, 4.5
draagkrachtverweer/-verweren	5.5.1, 6.4.3.5, 6.4.7.1, 7.3.3.3, 7.3.3.4, 8.4
dwaling of onvrijwillig verzuim	2.4.3, 2.7.3, 2.8.3, 2.11
dwaling of verschoonbaar verzuim	2.5.4, 2.6.3, 2.7.2, 2.7.3, 2.8.3

**E**

economische samenloop	6.4.7.2
eendaadse samenloop	6.4.7.2, 8.3
eerste verzuim	2.9.3.3, <b>6.4.3.3</b> , 6.4.6.1, 6.4.7.2
ex nunc	5.5.1, 6.2.3.4, 6.4.7.1, 8.2
ex tunc	5.5.1, 6.2.3.4, 8.2
externe samenloop	6.4.7.2

**F**

first offender	5.4.2, <b>6.4.3.3</b> , 6.4.4.1, 6.4.5.1
fiscale zuivering	2.8.4
Frimaire-wet	2.4.1
functiescheidingseis	4.2.1.3, 4.3.4.2, 4.3.4.3, 4.4.4, 8.1

**G**

Garantenstellung	2.6.2, 6.4.3.2
gedragsbeïnvloeding	6.3.1.1, 6.3.1.2, 6.3.2.8, 8.3
gedragsverandering	6.4.2.1, 8
gedragsverbetering	6.3.2.8
gekwalficeerde diefstal	5.3.1, 6.4.2.1
gelijkheidsbeginsel	1.2, 2.2.4, 2.5.4, 2.10.5, 4.1, 4.2.1.2, 6.4.2.3
generale preventie	6.1, 6.2.2, 6.3.1.1, 6.3.1.2, 6.3.2, <b>6.3.2.7</b> , 6.3.2.8, 6.4.2.2, 6.4.3.1, 6.4.3.2, 6.4.3.5, 6.5, 8.3
geobjectiveerde schade	6.3.2.3, 6.4.2.3
geringe termijnoverschrijding	5.4.2, 6.4.3.3, <b>6.4.5.1</b> , 6.4.6.1
gevolgschade	6.3.2.1, 6.3.2.3, 6.4.2.2, 6.4.5.2
goed ambtenaarschap	4.2.1.4, 4.2.2.1, 4.3.3, 5.2.1, 8.1, 8.2
goede(r) trouw	2.2.3, 2.4.3, 2.5.2.2, 2.5.3, 2.6.3
gratie	2.4.3, 2.5.2.2, 2.11
grove onachtzaamheid	2.7.2, 2.9.2.2

**I**

impactelement	6.3.2.1 t/m 6.3.2.3, 6.4.2.1 t/m 6.4.2.3, 8.3
informele terugtrekking	4.4.1, 8.1
inherente afwijkingsbevoegdheid	4.2.1.2, 6.2.3.3, 6.4.7.2
inkeren	2.4.2, 2.8.4, 2.10.1, 2.10.4, 6.4.2.1, 6.4.5.1, <b>6.4.5.2</b>
interne samenloop	6.4.7.2

**K**

kennisgeving	5.3, 5.3.1, 5.3.2, 5.3.5, 6.4.7.6, 7.2.5, 7.3.2.2, 7.3.3.3, 8.4
--------------	-----------------------------------------------------------------

kruislingse recidive	6.4.3.1
kwade(r) trouw	2.3.3, 2.5.3, 2.11,
<b>L</b>	
lichte schuld	2.2.2, 2.9.2.4, 6.3.2.5
listigheid	2.9.3.3, 5.4.3, 6.2.3.6, 6.4.2.1, 6.4.2.3, <b>6.4.4.1</b> , 6.4.5.2
<b>M</b>	
meedaadse samenloop	5.4.1, 5.4.3, 6.4.7.2
minimumboete	2.3.3, 2.6.2, 4.2.1.2
mobiliteit	4.2.2.1, 4.2.2.3, 8.1
motiveringsgebrek	3.4.6.3, 7.3.3.1, 7.3.3.3, 7.3.3.4, 7.4, 8.4
<b>N</b>	
natuurrecht	3.2.3, 3.2.4, 3.3.1
ne bis in idem	1.3, 2.7.2, 2.10.4, 5.3.5, 6.4.7.2, 8.5
nevenbetrekking	4.2.2.1, 8.1
niet-ordeboete	2.5.2.2, 2.9.2.3, 2.9.3.3, 2.10.1, 2.10.3, 4.2.1.3, 6.3.1.2
normbevestiging	6.2.2, 6.3.1.1, 6.3.2.7, 6.3.2.8, 6.4.3.2, 8.3
normhandhaving	6.2.2, 6.3.2.7, 6.3.2.8, 8.3
norminscherping	6.3.1.2
<b>O</b>	
omkering van de bewijslast	3.4.4.5, 5.2.1, 5.4.2, 6.4.7.3, <b>6.4.7.4</b> , 8.3
opsporingsonderzoek	5.1, 5.2, 5.2.1, 5.2.2, 5.6, 8.2
orde(r)boete	2.5.2.2, 2.7.2, 2.9.2.3, 2.9.3.1, 2.9.3.3, 2.9.3.4, 2.10.1, 2.10.3, 4.2.1.3, 6.3.1.2
oriëntatiepunten	1.3, 3.4.4.4, 4.2.1.2, 5.5.1, 6.2.2, 6.4.3.3, 6.4.4.1, 8.2
overmacht	2.2.2, 2.4.3, 6.4.6.1
overschrijding van de redelijke termijn	2.9.3.4, 5.4.2, 6.4.3.5, <b>6.4.7.3</b> , 6.4.7.6, 7.3.3.3, 7.3.3.5, 8.3
<b>P</b>	
passend en geboden	6.2.3.2, 6.3.2.8, 6.4.7.3, 7.3.3.3, 7.4
pentade van Burke	6.4.1
Polarisrichtlijnen	6.2.2
privé-gebruik auto (pga)	2.10.4, <b>6.4.2.3</b> , 8.3
proceshouding	5.4.4, 6.4.3.5, 8.3

pseudowetgever	4.2.1.2, 8.1
pseudowetgeving	3.3.2, 4.2.1.2, 8.1
punitieve sanctie	1.1, 2.1, 2.5.2.1
<b>Q</b>	
quasi vrijwillige verbetering	2.9.3.4
<b>R</b>	
rechter-commissaris	3.4.3.1, 4.3.2, 4.4.2, 4.4.3, 5.2.1
rechtspositivisme	3.2.2 t/m 3.2.4
rechtvaardigheid	3.2.3, 3.2.4, 3.3.1, 3.3.2, 3.4.5.2
recidive	2.3.3, 2.8.2, 2.8.4, 2.9.3, 2.9.3.1, 2.9.3.3, 2.9.3.5, 2.11, 3.3.2, 3.4.6.3, 4.2.1.2, 5.3.2, 5.4.1, 5.4.3, 6.2.3.6, 6.3.2.8, 6.4.3, <b>6.4.3.1</b> , 6.4.3.3, 6.4.3.5, 6.4.5.1, 6.4.7.2
referentieperiode	2.9.3.1., 2.9.3.3, 6.4.3.1
rentevergoeding	2.8.4, 2.10.5, 6.3.1.2
reorganisatie	4.2.2.1, 4.2.2.2, 5.4.2, 8.1
reparatiemechanisme	4.1, <b>4.4</b> , 4.4.1, 4.4.4, 8.1
reparatoire sanctie	1.1, 2.1, 2.5.3, 6.3.2.2
requisitoir	5.3.4, 5.3.5, 5.4.1, 7.3.2, 7.3.2.1, 7.3.3.3, 8.2
responsieplicht	7.2.4, 7.2.6, 7.3.3.1, 7.3.3.3, 7.3.3.5, 8.4
<b>S</b>	
saldering	<b>6.4.7.5</b> , 8.3
samenspanning	2.9.3.3, 6.2.3.6, <b>6.4.4.1</b> , 6.4.5.2, 8.3
schade-element	6.3.2.1 t/m 6.3.2.4, 6.4.2.2, 6.4.2.3, 6.4.5.2, 8.3
schadevergoedingsgedachte	2.5.4, 2.8.2, 2.9.2.2, 6.4.7.3
schuldigverklaring zonder straf	6.4.6.1, 7.3.3.3
schuldvergelding	6.3.2.1
slechte betaler	2.9.3.3
slechte financiële omstandigheden	1.2, 4.2.1.2, 5.4.3, 5.5.1, 6.2.3.6, <b>6.4.6.2</b> , <b>6.4.7.1</b> , 8.2
speciale preventie	5.3.5, 6.1, 6.2.2, 6.3.1.1, 6.3.1.2, 6.3.2, <b>6.3.2.8</b> , 6.4.2.1, 6.4.2.2, 6.4.3.1, 6.4.3.5, 6.4.7.2, 6.5, 8.3
spijt	5.3.5, 6.3.2.8, 6.4.5.2
standaardmotivering	5.5.1, 7.3.3.1, 7.3.3.3
straf naar mate van schuld	2.3.4, 2.6.2, 6.3.2.4



strafmaatverweer/-verweren	3.4.4.3, 3.4.6.1, 5.3.5, 6.4.3.3, 7.2.6, 7.3.3.1, 7.3.3.3, 8.2
straftoemetingsbeleid	2.1, 2.11, 4.2.1.2, 6.4.2.2
straftoemetingsruimte	6.3.2.2, 6.4.3.1, 6.4.7.2
straftoemetingsschuld	6.3.2.5, 6.3.2.6, 6.4.3.1, 8.3
strafvorderingsrichtlijnen	3.4.4.4, 4.2.1.3, 5.3.4, 5.5.1, 5.6, 6.2.2, 6.4.2.2, 6.4.3.3, 6.4.3.4, 6.4.4.1, 7.3.2.1
subsidiariteit	3.4.4.5, 6.1, 6.3.2.8, 6.4.7.1
suum cuique-beginsel	3.3.2
<b>T</b>	
Trias Poenalis	<b>4.2.1.1</b> , 4.2.1.3
Trias Politica	3.2.2, 3.4.3.1, 4.2, 4.2.1.1
<b>U</b>	
uitdrukkelijk onderbouwd standpunt (uos)	6.4.7.1, 7.3.3.3, 7.3.3.5
uitdrukkelijk voorgedragen verweren (uvv)	7.2.6, 7.3.3.1, 7.3.3.3, 7.3.3.5
<b>V</b>	
valsheid	2.9.3.3, 5.3.1, 6.2.3.6, 6.4.2.3, 6.4.3.1, <b>6.4.4.1</b>
variabele boeten	2.3.2 t/m 2.3.4, 2.4.2, 2.6.2, 2.7.2, 2.11, 5.2.1, 6.2.3.5, 6.4.2.3
vaste boeten	2.3.2 t/m 2.3.4, 2.6.2
verbazingscriterium	7.3.3.1, 7.3.3.5
verbod op reformatio	6.4.7.3, 7.3.3.1
vergelding	2.9.2.3, 6.1, 6.2.2, 6.3.1 t/m 6.3.2.5 ( <b>6.3.2.1</b> ), 6.4.2.1 t/m 6.4.2.3, 6.4.3.1 t/m 6.4.3.3, 6.4.4.1, 6.4.5.1, 6.4.5.2, 6.4.6.1, 6.4.6.2, 6.4.7.1, 6.5, 8.3
vergeldingsbovengrens	6.3.2.2
verhoudingsgewijs omvangrijke fraude	2.8.4, 2.9.3, 2.9.3.1, 2.9.3.3, 5.3.2, 6.3.2.4, <b>6.4.2.2</b>
verkleving	4.2.2.3, 8.1
verminderde verwijtbaarheid	2.9.3.4, 5.4.2, 6.3.2.5, 6.3.2.6, 6.4.3.5, 6.4.5.2, 6.4.6.1, 6.4.6.2
verschoning	4.2.1.3, 4.2.1.4, 4.3.3, 4.4.1 t/m 4.4.4 ( <b>4.4.2</b> ), 8.1
vervangende hechtenis	5.5.1, 6.3.2.8
verzachtende omstandigheden	2.6.2, 2.9.3.2, 2.9.3.4, 2.9.3.5, 2.11, 4.1, 5.3.2, 6.2.3.3, <b>6.4.6.1</b>
verzuimenreeks	2.9.3.3, 6.3.2.8, 6.4.3.1, 6.4.3.3, 6.4.7.2

---

vrijheidsbenemende straf	6.3.1.1, 6.4.3.1, 6.4.4.1, 6.4.7.2, 7.3.3.1, 7.3.3.3, 7.3.3.4
voeging ad informandum	5.3.2, 5.4.4, 6.4.7.2, 7.3.3.1, 8.2
voorbereidend onderzoek	<b>5.2.1</b> , 7.3.3.5
voordeelontneming	6.3.1.1, 6.3.1.2
voorspelbaarheid (van de sanctie)	6.3.2.7
voortgezette handeling	<b>6.4.7.2</b> , 7.3.3.3, 8.3
vormverzuim	<b>6.4.7.6</b> , 7.3.3.3 t/m 7.3.3.5, 8.4
vrij-bewijsleer	3.4.4.5, 5.4.2
vrijwillige verbetering	2.4.2, 2.8.4, 2.9.3 t/m 2.9.3.2, 2.9.3.4, 2.10.4, 2.11, 5.3.2, 5.4.2, 5.4.3, 6.4.2.3, 6.4.3.5, 6.4.5.1, <b>6.4.5.2</b>
<b>W</b>	
wanverhouding	2.9.3.2, 2.9.3.4, 2.9.3.5, 6.2.3.3, 7.2.6, 7.3.3.3
wraking	4.2.1.3, 4.2.1.4, 4.2.2.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.4.1 t/m 4.5 ( <b>4.4.3</b> ), 8.1
<b>Z</b>	
zwijgrecht	4.2.1.3, 6.4.3.5

## CURRICULUM VITAE

Ivo Krukkert is op 7 augustus 1972 geboren. Na zijn HAVO-examen aan het Christelijk Lyceum te Almelo doorliep hij achtereenvolgens de MEAO aan de Van Rhijn MEAO te Almelo, de HEAO (accountancy, AA) aan de Hogeschool Windesheim te Zwolle en de HEAO (fiscale economie) aan de Fontys Hogeschool te Eindhoven. Daarna studeerde hij forensische accountancy aan de Universiteit Leiden en Nyenrode University. Deze opleiding rondde hij in 2001 af om vervolgens Nederlands recht (differentiatie strafrecht) te studeren aan de Universiteit Leiden.

Ivo begon zijn loopbaan na het behalen van het HEAO-AA diploma in 1996 bij De Jong & Laan Accountants te Almelo. Daarna maakte hij de overstap naar de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Almelo, waar hij al eerder stage had gelopen, om aan de slag te gaan als accountant. Binnen de Belastingdienst heeft hij achtereenvolgens de volgende functies vervuld: forensisch account bij de FIOD te Rijswijk, beleidsadviseur boete- en strafrecht bij B/CPP te Utrecht en senior beleidsadviseur formeel belastingrecht bij de directie Vaktechniek te Den Haag.

Sinds maart 2016 is hij werkzaam als landelijk vaktechnisch coördinator formeel recht bij de directie Vaktechniek van de Belastingdienst/Belastingen. Daarnaast is hij vanaf 2012 als buitenpromovendus verbonden aan de Radboud Universiteit te Nijmegen.

